

جامعة جدارا

كلية الاقتصاد والأعمال

قسم المحاسبة

"مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية"

"The Extent of target costing effectiveness and its relationship with chain value and their impact on performance levels in the Jordanian manufacturing companies"

إعـداد

ذاكر عبد الله مفلح مصاروة

إشراف

الدكتور عبيد الخفاجي

حقل التخصص- المحاسبة

2010

جامعة جدارا

كلية الاقتصاد والأعمال

قسم المحاسبة

"مدى فاعلية التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية "

"The Extent of target costing effectiveness and its relationship with chain value and their impact on performance levels in the Jordanian manufacturing companies"

إعـداد

ذاكــــر مـصــاروة

اشراف

الدكتور عبيد الخفاجي

قُدِّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصُّص المحاسبة في جامعة جدارا، إربد، الأردن.

كانون الأول 2010

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة باللغة العربية وعنوانها "مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية"

مقدمة من الطالب "ذاكر عبد الله مفلح سيد"

أجيزت بتاريخ : 16|12|2010

أعضاء لجنة المناقشة :

الأسم   ***التوقيع***

الدكتور عبيد خيون الخفاجي .... مشرفاً ورئيساً

أستاذ مساعد قسم المحاسبة، جامعة جدارا.

الدكتور جمال الشراري ....عضواً

أستاذ مشارك عميد كلية الأقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت.

الدكتور احمد عبد الرحمن مخادمة ....عضواً

أستاذ مشارك قسم المحاسبة، جامعة جدارا.

تاريخ مناقشة الرِّسالة 16 / 12 / 2010 م

جامعة جدارا

نموذج التفويض

أنا الطالب ذاكر عبد الله مفلح سيد أفوض جامعة جدارا بتزويد نسخ من رسالتي بعنوان" **مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية : دراسة ميدانية** "

للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع ....

التاريخ / /2010 م .



أهدي هذا العمل

إلى من كان له الفضل الكبير في تعليمي ...

إلى أعزِّ الناس.......

إلى والديّ

إلى أمي وإخواني ......

الذين وقفوا إلى جانبي ...

إلى كل الأصدقاء والأقارب...

إلى كلِّ من ساهم في إخراج هذا العمل........

الشكر والتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه، وعظيم سلطانه، والشكر له على نعمائه، والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمة للعالمين، وعلى آله، وصحبه من أناروا بنور الله أصقاع المعمورة، وبعد.

فيسعدني أن أتقدَّم إلى مشرفي الدكتور عبيد الخفاجي بجزيل الشكر ووافر الامتنان مديناً له بالفضل كلِّه على تكرُّمه مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة، فكرَّس لها الساعات الطويلة قراءة، ومناقشة، وتوجيهاً، وتابع بكلِّ أمانة، وإخلاص تفاصيل العمل بها، وكان لي الناصح الأمين يشحذ في نفسي العزائم، والهمم، فكانت لملاحظاته القيمة، وتوجيهاته السديدة أعظم الأثر في إخراجها على هذا الشكل، فجزاه الله عنِّي خير جزاء.

كما أنني أتقدَّم بالشكر إلى الأساتذة الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الرِّسالة، وهما: الدكتور جمال الشرايري، والدكتور احمد مخادمة، اللذان اقتطعا لها جزءاً هاماً من وقتهما الثمين، متشرِّفاً بمناقشتهما، راجياً المولى عزَّ وجلَّ أن يوفِّقني للعمل بتوجيهاتهما، ونصحهما، وإرشادهما، والاستفادة من ملاحظاتهما السديدة، وخبرتهما الواسعة. ولا يفوتني أن أزجى شكري، وامتناني إلى جميع أساتذتي الأفاضل أعضاء هيئة التدريس في كلِّية الاقتصاد والأعمال في جامعة جدارا لما أولوني من رعاية، واهتمام خلال فترة الدراسة في الكلِّية.

ولا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر إلى المديرين الماليين وموظفي الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، على ما قدموا لي من مساعدة، كان لها الأثر في تيسير حصولي على البيانات اللازمة، وكذلك لما أبدوا من تفهم لمهمتي وتسهيل لها. وكما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ الدكتور فليح حسن خلف لملاحظاته القيمة، والخبير الاقتصادي في الوكالة اليابانية للتعاون الدولي نيشيمورا هيروشي، والزملاء في معهد التدريب المهني، جرش.

والحمد لله ربَّ العالمين

الباحث

ذاكر عبد الله

قائمـــــة المحتويـــــات

قائمـــــة الجــداول

قائمة الأشــــكال

قائمة الملاحق

"مُلخّص"

مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية

رسالة ماجستير في المحاسبة تقدم بها الطالب ذاكر عبدالله بجامعة جدارا لسنة 2010

(إشراف الدكتور: عبيد الخفاجي)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتوضيح مدى الإدراك لفاعلية مدخل التكاليف المستهدفة، والتعرف على دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية،وكذلك بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة، يوضح مفهومها وخصائصها وأهدافها ومبادئها وعلاقتها بسلسلة القيمة، والتعرف على الصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، والتعرف على اثر العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

تم توزيع (165) استبانة على عدد من موظفي التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، واسترد منها الباحث (144) استبانة بنسبة استجابة بلغت 87%، وبعد الحصول على البيانات تم تحليلها بإستخدام الأساليب الأحصائية الوصفية التحليلية المناسبة.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من أهمِّها:

1- تتوفر في الشركة الصناعية المساهمة العامة الأردنية مقومات لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بمتوسط حسابي 3.97 أي نسبة 79.4 %، مما يدل على أن الشركات الأردنية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2- هناك مستوى مرضٍ من الإدراك لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليتها بمتوسط حسابي 4.15 أي بنسبة 83 %. وأظهرت النتائج أن الشركات تدرك أهمية معادلة التكاليف التالية: التكلفة المستهدفة = السعر السوقي – الربح المستهدف وبمتوسط حسابي 4.42 أي بنسبة 88 %.

3- ان تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية وبمتوسط حسابي 4.15 أي بنسبة 83 %، وان الشركات تعمل على دراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية وبمتوسط حسابي 4.45 أي بنسبة 89 % ،وان الشركات تقوم على دراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكاليف وبمتوسط حسابي 4.44 أي بنسبة 88.8% .

4- ان استخدام كل من أسلوب سلسلة القيمة ومدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، يلائمان بيئة التصنيع الحديثة وبمتوسط حسابي 4.10 أي بنسبة 82 % .

5-ان الشركات الصناعية الأردنية تواجه صعوبة عند تطبيق مدخل التكلفة المستخدمة وأسلوب سلسلة القيمة بسبب الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر، بمتوسط حسابي 3.7 أي بنسبة 74 %.

6- هناك علاقة وثيقة بين كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة تؤثر على مستوى الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتوسط حسابي4.2 بنسبة 84 %،

كما أن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة في المراحل المتعـــددة لنـــشاط الشركة يساعد على توفير الرقابة وبمتوسط حسابي يبلغ 4.28 أي بنسبة 85.6%.

## Abstract

The Extent of target costing effectiveness and its relationship with chain value and their impact on performance levels in the Jordanian manufacturing companies

Prepared by: Thakir Abdullah Masarweh

supervised by Dr.: Obaid al-Khafaji

This study aimed to identify the availability of the components of the application of the target cost approach in the Jordanian industrial corporations, clarify the level of realizing the effectiveness of the target cost approach, discover the role of the target cost in reducing the production costs in the Jordanian industrial corporations, build an integrated theoretical framework of the target cost that shows its concept, characteristics, objectives, principles and relationship with the value chain, identify the technical difficulties in the application of the target cost approach by the Jordanian industrial corporations and identify the impact of the relationship between the target cost approach and the method of the value chain on the levels of performance in the Jordanian industrial corporations.

The study was applied on all the employees of cost departments in the Jordanian industrial corporations that amounted (165) employees who were randomly selected; (165) questionnaires were distributed and (144) of them were recovered with a response rate of (87%). After the necessary data had been obtained, they were analyzed by using appropriate descriptive and analytical statistical methods.

The researcher reached the following important results:

1 – There are certain components in the Jordanian Industrial Corporations for the application of used cost approach with an arithmetic mean of 3.97

by 79.4%, indicating that the Jordanian corporations have the proper environment for the application of target cost approach .

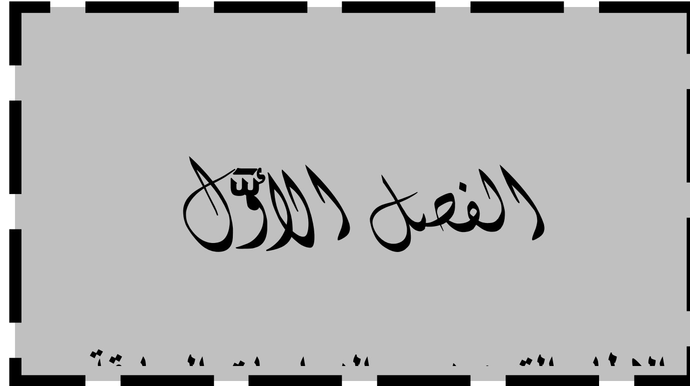
2 - There is a satisfactory level of awareness among the industrial corporations of Jordan regarding the importance of the target cost approach used and its effectiveness with 4.15 as an arithmetic mean by 83%. The results showed that the corporations recognize the importance of the following cost equation: The target cost = market price – target profit, with an arithmetic mean of 4.42 by 88%.

3 - The implementation of the target cost approach leads to lower costs in the industrial corporations in Jordan with an arithmetic mean equals to 4.15 by 83%; the corporations are working on studying the degree of fluctuations in prices of raw materials with 4.45 as an arithmetic mean and by 89% and the corporations are also working on studying the supply sources that contribute to a reduction in costs with an arithmetic mean of 4.44 with a percent of 88.8%.

4 – The use of the method of the value chain and the target cost approach in the Jordanian Industrial Corporations is adequate for the modern manufacturing environment with an arithmetic mean of 4.10 by 82%.

5 - The Jordanian Industrial Corporations face difficulty when applying the target cost approach used and the method of the value chain because of the rising prices on an ongoing basis, with an arithmetic mean of 3.7 by 74%.

6 - There is a close relationship between the target cost approach and the method of the value chain. This relationship has an effect on the level of performance in the industrial corporations of Jordan with an arithmetic mean of 4.2 by 84%. Also, the application of the target cost approach and the method of the value chain in the multiple stages of activity in the corporation helps to provide control with an arithmetic mean of 4.28 by 85.6% .


الفصل الأول

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

1-1 المقدمة

في ظل التطورات الكبيرة والمتزايدة في التكنولوجيا المتعلقة بنظم الإنتاج والتكاليف والنظم الإدارية، أصبحت معظم الشركات الصناعية المتطورة تواجه منافسة حادة فيما بينها، مما دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكنها من مواجهة تلك المنافسة، وفرض ذاتها واستمرار وجودها في السوق، وتفوقها.

وحتى تتمكن هذه الشركات من إنتاج منتجات تلبي رغبات العملاء، وعلى مستوى عال من التطور، فقد أصبحت تهدف إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات منذ بداية مرحلة البحث والتخطيط والتصميم للعملية الإنتاجية، وتوفير المعلومات التفصيلية عن انشطة هذه الشركات التي توفرها سلسلة القيمة، والتي تسهم في توضيح نقاط الضعف والقوة في الشركة والتي تحقق الميزة التنافسية للشركة وتعمل على تحسين اداء الشركات لتحقيق أهداف هذه الشركات. وبذلك تكون قد اتبعت مسارا مختلفا تماما عن الماضي، حيث لم يكن السعي نحو التخفيض في التكاليف أو التطوير في المنتجات إلا عندما لا يتم تحقيق أرباح مجزية أو عند تحمل خسائر.

ولهذا فلم تعد النظريات التقليدية للتكاليف تفي بالغرض المطلوب، وتحقق رضا العملاء بالحصول على منتجات عالية الجودة وأسعار مقبولة، وأصبحت الشركات تسعى إلى تخفيض تكاليف منتجاتها باستخدام أساليب وأدوات تمكنها من خفض تكاليفها، فكانت التكلفة المستهدفة (Target Costing) هي من أهم الأدوات المستخدمة في أدارة التكاليف لأنها تبنى على أساس السعر المستهدف (Target Price) وهو السعر المقدر للمنتج (السلعة أو الخدمة) الذي يكون

العملاء المتوقعون قادرين أو مستعدين لدفعه للحصول على ذلك المنتج. وتقدير سعر المنتج أو الخدمة يكون مبنيا على أساس فهم وإدراك العملاء بقيمة المنتج ورد فعل المنافسين.

ولهذا يمكن القول بأن السعر المستهدف هو ذلك السعر الذي يقود إلى التكلفة المستهدفة. أما التكلفة المستهدفة فهي التكلفة المقدرة للمنتج الذي إذا ما تم بيعه بالسعر المستهدف تستطيع الشركة تحقيق دخل مستهدف.

ولهذا فإن التكلفة المستهدفة يمكن اشتقاقها بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف. ومن ثم فلتحقيق التكلفة المستهدفة والربح المستهدف، فإن الشركة يجب أن تعمل على تحسين منتجاتها وعملياتها التشغيلية، وتطوير نوعية منتجاتها .

لقد أصبح مدخل التكلفة المستهدفة يستخدم الآن على نطاق واسع من قبل معظم الشركات الصناعية، وخاصة في الدول المتقدمة، بعد إن نجحت هذه التجربة في اليابان، وخصوصا في مجال صناعة السيارات، مثل شركات تويوتا ونيسان وديهاتسو، والشركات التي تعمل في مجال الصناعات الالكترونية، مثل ناشيونال وشارب وتوشيبا، و الشركات التي تعمل في مجال صناعة الكمبيوتر الشخصي، مثل (آبل وتوشيبا وكومباك)، وأصبحت جميعها تستخدم التسعير المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة.

ولهذا نجد في الوقت الحاضر، وفي ظل المنافسة الحادة بين الشركات، أن هذه الشركات تعمل على تقديم منتجات أفضل، فقد أصبحت تلك الشركات تبادر إلى تخفيض تكاليفها وتطوير منتجاتها منذ المراحل الأولى للشركة في العملية الإنتاجية .

وبناءً على ما تقدم، وللفوائد المتحققة من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، فقد جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة، ثم تحليل عناصر سلسلة القيمة، وأثر ذلك على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية. سيما وأن القطاع الصناعي والإنتاجي يتمتع بأهمية كبرى في الاقتصاد الأردني كأحد أهم مصادر الدخل القومي. ويشكل عنصر التكاليف أحد أولويات اهتمام الإدارات في الشركات الصناعية حيث توجد علاقة مهمة بين أرباح الشركة وتكاليفها.

ونتيجة لذلك فقد أصبحت الحاجة ملحة لإيجاد طرق تساعد على تلبية احتياجات هذه الشركات، خاصةً وأن الأردن اتجه في الأعوام الأخيرة نحو تحرير الاقتصاد، حيث انتهج برامج التصحيح الإداري والاقتصادي وأصبح عضوا في منظمة التجارة العالمية(W.T.O) World Trading Organization. واتجه نحو عقد اتفاقيات مشاركة مع بعض الدول والتكتلات الاقتصادية . وهذا التوجه يعني مواجهة المنتجات الأردنية تحديات تتمثل في قدرتها على مواجهة المنافسة الأجنبية في السوقين الداخلية والخارجية، خاصة وأن مدى الانتفاع من العولمة يعتمد بالضرورة على مدى قدرة وحداثة النظم الإنتاجية على المنافسة في عالم مفتوح.

ولهذا نجد من أولويات المحددات التنافسية للشركات الصناعية الأردنية أنها تكمن في تخفيض تكاليف منتجاتها، وبالتالي تحقيق معدلات ربحية مناسبة وضمان استمراريتها في ممارسة نشاطها، لذا يعد مدخل التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكاليف التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج النهائي من خلال تحليل عناصر سلسلة القيمة لتخفيض التكاليف الكلية للإنتاج، مع المحافظة على أعلى مستوى ممكن من الجودة. وتعني سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة الداخلية

والخارجية للشركة، والتي تترابط مع بعضها البعض لتوليد القيمة ابتداءً من المصادر الأساسية للمواد الأولية وحتى الاستعمال النهائي للمنتج، وذلك بهدف فهم اثر العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على مستويات الأداء، والتي تعرف بأنها النظام الذي يمكن من خلاله الوقوف على مستوى كفاءة الأداء لمعرفة الصورة التفصيلية عن نتائج الأداء للمستويات المختلفة للشركة.

2-1 مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في توجه معظم الشركات الصناعية منها خصوصا، وبالذات في الدول المتقدمة إلى الأخذ بمدخل التكلفة المستند إلى أسلوب سلسلة القيمة للتاثير ايجابيا على المستويات المختلفة لأداء الشركات تحت ضغوط تزايد حدة المنافسة، وتحرير الاقتصاديات والعولمة، وعدم تحقق مثل هذا التوجه في معظم الدول النامية. ولذلك فأن هذا البحث يحاول معالجة هذه المشكلة من خلال التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، ومدى إدراك أهمية هذا المدخل، ومدى فاعليتها في تخفيض التكاليف، وعلاقة هذا المدخل بأسلوب سلسلة القيمة وأثره على مستويات الأداء، والصعوبات التي تعترض الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ويمكن تحقيق الغرض من الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

1-هل تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2-هل يوجد لدى إدارة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية إدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة.

3-هل يؤدي استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية إلى تحقيق فاعليته في تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل مستمر.

4-هل هناك علاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

5-هل هناك صعوبات فنية تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

6-هل تؤثر فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة من خلال علاقتها بأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.

1-3 أهمية الدراسة:

يحتل مدخل التكاليف المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة في الشركات الصناعية أهمية كبيرة بسبب تأثيرها الواضح على استمرار تلك الشركات ونموها، ومستويات أرباحها، وقيمتها في السوق. حيث ظهر مدخل التكاليف المستهدفة مؤخراً في العديد من الدراسات والأدبيات كأحد أهم نظم إدارة التكاليف الحديثة، حيث استخدمته المشروعات الرائدة في اليابان وفي الدول المتقدمة الأخرى مثل أمريكا وبريطانيا وفرنسا والسويد، في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات. ويستعين نظام التكلفة المستهدفة كنظام حديث في تحقيق أهدافه المتمثلة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات باستخدام بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة كنظام اختبار وتصميم دالة الجودة (QFD) (Quality Function Designation) ونظام هندسة القيمة (VE) Value (Engineering) ونظام التطوير المستمر (CI) (Continuous Improvement) . حيث أن

هذه النظم تتفق مع نظام التكاليف المستهدفة في أهمية تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، مع الحفاظ على الجودة النوعية للمنتجات وتحقيق رغبات العملاء من خلال تحديد عناصر سلسلة القيمة وتحليلها. ولهذا فقد جاءت هذه الدراسة نتيجة اهمية المشاريع الصناعية وحاجتها الماسة الى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، واسلوب سلسلة القيمة لتخفيض التكاليف، وتحقيق أداء أفضل على مختلف المستويات.

من هنا يمكن القول بأن أهمية هذه الدراسة تنبع من حيث كونها تتناول موضوعاً غاية في الأهمية، هو فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقته بسلسلة القيمة، وأثر ذلك على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، لما لهذا المدخل من أهمية بالغة لدى الشركات الصناعية الأردنية لمواجهة المنافسة الشديدة من خلال تطوير منتجاتها وتخفيض تكاليفها. وهذا ما أكدته الأبحاث والدراسات والنظريات في التكاليف وأساليب تحميل الإنتاج.

1-4 أهداف الدراسة:

كما سبق وأن ذكرنا فإن مدخل التكلفة المستهدفة باستغلال المعلومات التفصيلية عن انشطة الشركة التي توفرها تحليل سلسلة القيمة يعتبران من أحدث الأساليب المستخدمة في إدارة التكاليف والتي تعمل على تحسين اداء الشركات في تحديد الأسعار التنافسية مع المحافظة على جودة المنتج والعمل على تطوير وتحسين تلك الجودة بشكل مستمر، والذي قطعت به اليابان شوطاً بعيداً أدى إلى تميز منتجاتها بالجودة العالية والسعر غير القابل للمنافسة، بسبب الاستمرار في تخفيض تكاليف المراحل الإنتاجية والتسويقية، وما يسبقها من دراسة وتصميم، حتى وصلت منتجاتها إلى مستوى عالٍ من التميز. ولهذا فقد جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

2- توضيح مدى الإدراك لفاعلية مدخل التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

3- التعرف على فاعلية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

4- بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة يوضح مفهومها وخصائصها وأهدافها ومبادئها وعلاقتها بسلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية .

5- التعرف على الصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

6-التعرف على أثر فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وهو الهدف الأساسي للدراسة.

5-1 التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة:

التكلفة المستهدفة: نظام يهدف لإدارة التكاليف والأرباح عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر، والتركيز على العميل، اضافة الى التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة له (Cooper and Slagmulder, 1997).

سلسلة القيمة: هي مجموعة النشاطات المتتابعة التي يمر من خلالها المنتج بحيث تسهم في قيمته اكثر مما تسهم في تكلفته، حيث تقوم على مجموعة من النشاطات المتعلقة بالبحوث

والتطوير، التصميم، الإنتاج، التسويق، التوزيع، خدمة العملاء، بهدف تخفيض التكاليف. (Ellarm, 2001)

مستويات الأداء: هي حجم المعايير الرقابية التي تحددها الإدارة كنقاط للرقابة وتقييم الأداء بالاعتماد على حجم المنظمة وتعدد مستوياتها وتنوع انشطتها.(جاد الرب، 2009)

1-6 الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة، حيث وجد الباحث دراسات عربية واجنبية تناولت كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ولهذا فإننا سوف نورد مجموعة من الدراسات العربية، وأخرى أجنبية على النحو التالي:

1-6-1 الدراسات العربية:

1- دراسة (عبدالله، 2010)بعنوان "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية".هدفت هذه الدراسة الى تحديد أوجه القصور في نظام التكاليف المطبق في الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، وإلى دراسة امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية لها، والتعرف على الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

حيث قام الباحث بدراسة حالة تطبيقية للشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، وقد تبين من خلال هذه الدراسة أنه يتوفر لدى الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية الإمكانية الفنية

والمحاسبية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث تدعم الإدارة العليا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن تطبيق هذا المدخل يؤدي الى رفع القدرة التنافسية للشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، كذلك تبين من خلال هذه الدراسة إن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من أهمها عدم تعاون الموردين مع الشركة لتحقيق التكلفة المستهدفة، ووجود صعوبة في تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتجات الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

2- دراسة (النابلسي، 2009) بعنوان "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بماهية التكلفة المستهدفة وأهمية تطبيقها وإمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، بالإضافة إلى معرفة مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها الشركات في تطبيق هذا المدخل وتحقيق هذه الأهداف.

اختار الباحث عدداً من الشركات ومقدارها خمس شركات وجميعها تعمل في مجال الصناعة المتعلقة بإنتاج المكيفات والأخشاب والأجهزة الكهربائية والمنزلية. وقد قام الباحث بالحصول على بياناته عن طريق الاستبانة التي تم تصميمها وتوزيعها على أفراد مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية، حيث تم توزيع (120) استبانة تمثل عينة الدراسة.

وقد أظهرت هذه الدراسة وجود علاقة ايجابية في الشركات الصناعية بين تطبيق التكلفة المستهدفة وبين تخفيض التكاليف من خلال معرفة مقدار التكلفة سابقاً، بحيث يتوازن مع إمكانيات

المنظمة. كذلك بينت الدراسة إن التكلفة المستهدفة تساعد على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المادية. وبينت أيضاً أن هناك إمكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية.

3- دراسة (المطارنة، 2008) بعنوان" متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

أجريت هذه الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية حيث قام الباحث بتصميم استبانة وتم توزيعها على (38) شركة صناعية أردنية، وقد استرد الباحث منها (31) استبانة تمثل عينة الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها، إن الشركات الصناعية الأردنية لاتقوم بتطبيق هذا المدخل، وانه يتوفر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية، وان هناك معوقات تحول دون تبني مدخل التكلفة المستهدفة، من أهمها تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج، وعدم وجود منافسة شديدة يعيق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وكذلك عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات.

4- دراسة (الخلف، زويلف، 2007) "بعنوان التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة" .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أساليب تسعير المنتجات المستخدمة في الشركات

الصناعية الأردنية.

اختار الباحث عدداً من الشركات، وعددها (5) شركات، وجميعها تعمل في مجال صناعة الأدوية البيطرية في الأردن، وقد تم توزيع (45) استمارة استرد منها (40) استمارة.

وخرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها، ان قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالزبائن والمنافسين والتكاليف وان مدخل التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير، ومدخلاً لتخطيط الربحية وإدارة التكاليف.

5- دراسة (العمرو، 2007) بعنوان "العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير شدة المنافسة وطبيعة العملاء في عملية تحديد التكلفة المستهدفة. وكذلك بيان تأثير إستراتيجية المنتج وخصائصه في عملية تحديد التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى دور خصائص المنتج وإستراتيجية التوريد، ورضا العملاء والوقت اللازم لإنتاج المنتج .

اختار الباحث مجتمع دراسته من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان والبالغ عددها (89) شركة. وقد استخدم الباحث عينية عشوائية مكونة من (40) شركة من الشركات المدرجة في بورصة عمان وتم توزيع (40) استبانة استرجع منها (33) استبانة، وهي تمثل عينة الدراسة.

وأظهرت الدراسة أن لشدة المنافسة ولطبيعة العملاء تأثيراً في عملية تحديد التكلفة المستهدفة، ويعود ذلك إلى السعر المحدد للمنتج بالدرجة الأولى، ويليه هامش الربح الذي تسعى الشركة

لتحقيقه، ثم عدد المنافسين ثم مزايا وخصائص منتج المنشأة، وكذلك السعر الذي يستطيع العمـــلاء دفعه مقابل الحصول على ذلك المنتج، ومدى نضج وإدراك العملاء لنوعية المنتجات. كما بينـــت الدراسة أن هناك تأثيراً لإستراتيجية المنتج وخصائصه في عملية تحديد التكلفـــة المـــستهدفة فـــي الشركات الصناعية الأردنية حيث احتل الوقت اللازم لإنتاج المنتج المرتبة الأولى وكذلك مزايـــا المنتجات التي تنتجها الشركة ويلي ذلك في المرتبة الثانية عدد المنتجات في كـــل خـــط إنتـــاجي، وكذلك أسعار وكلف المواد الداخلة في الإنتاج. كذلك كشفت الدراسة أن إستراتيجية التوريد تـــؤثر في عملية تحديد التكلفة المستهدفة، فاحتل تذبذب أسعار المواد اللازمة للإنتاج المرتبـــة الأولـــى، ويلي ذلك سرعة توفير المواد الأولية اللازمة وقدرة الشركة في المرتبتين الثانية والثالثة.

6- دراسة (البصول، 2006) بعنوان "مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية في تحسين الربحية، وتطوير المنتجات، وبيان ما إذا كانت الشركات الصناعية الأردنية تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها للحصول على منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة.

اختار الباحث مجتمع دراسته من الشركات الصناعية المساهمة الأردنية والتي يبلغ عددها في سنة الدراسة عام 2006 (77) شركة. وقد تم اختيار عينة جغرافية طبقية ممثلة بالشركات الموجودة في محافظتي عمان والزرقاء حيث بلغ عددها (40) شركة تمثل عينة الدراسة. وقد تم توزيع (40) استبانة على الموظفين والعاملين من ذوي الاختصاص في تلك الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها أن الشركات الصناعية المساهمة الأردنية

تدرك أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها من خلال إدراكها لأهمية استخدام كل عنصر من عناصر التكلفة المستهدفة، وأثرها على تكلفة المنتج من حيث تخفيض التكلفة وتطوير المنتج نفسه، والمحافظة على جودته، كما بينت الدراسة أيضاً أن الشركات الصناعية المساهمة الأردنية (عينة الدراسة) تطبق مجموعة من عناصر التكلفة المستهدفة، في حين أن هناك شركتين من عينة الدراسة تستخدمان هذه الطريقة بكامل عناصرها.

7- دراسة (راجحان، 2002) بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ومدى إمكانية تطبيقها في المشروعات الصناعية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة كأسلوب لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة في المملكة العربية السعودية من خلال بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة، مع دراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تستند إلى التكاليف المستهدفة على تحقيق أهدافها مع الاستفادة من خبرة اليابان في هذا المجال.

أجريت هذه الدراسة على المشروعات الصناعية في مدينة جدة السعودية حيث قام الباحث بتصميم استبانة تم توزيعها على (130) مائة وثلاثين مشروعاً صناعياً في مدينة جدة، وقد استردت الباحثة منها (68) ثمانية وستين استبانة تمثل عينة الدراسة.

وقد أظهرت هذه الدراسة عدم تطبيق التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية، بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام، رغم وجود إمكانية لتطبيق التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية، إلا أن ذلك يحتاج إلى بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا

الأسلوب بصورة صحيحة.

كما أظهرت الدراسة أن هناك اتفاقاً بين المشروعات التي لديها إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة والتي لا توجد ليها مثل هذه الإمكانية، على الأهمية الكبيرة لمدخل التكلفة المستهدفة وضرورة الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق عند تحديد أسعار المنتجات، وهامش الربح المطلوب. كما بينت أن المشروعات التي لديها إمكانية تطبيق المدخل عند القيام بتطوير المنتجات تعتمد أكثر على معرفة رغبات العملاء في تلك المنتجات، أما المشروعات التي ليس لديها إمكانية التطبيق فهي تعتمد أكثر على معرفة رغبات الإدارة العليا في الشركة.

1-6-2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة(Ibusukit and Kaminski, 2004) بعنوان " عملية تطوير المنتج والتركيز على هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة".

هدفت الدراسة إلى إجراء عمليات تطوير المنتج الذي يتمثل بنظام البدء بتشغيل ماكينة السيارة بهدف تحسين جودة المنتج وتقليل تكاليفه .

حيث أجريت هذه الدراسة في أحد مصانع السيارات في ساو بالو لإنتاج ماكينات الديزل.

وقد بينت هذه الدراسة أن الجمع بين هندسة القيمة و التكلفة المستهدفة في المنهجية العملية يمكن أن يكون مهماً جداً في حل مشكلة عملية تطوير الإنتاج في الشركة. كما بينت أن سلسلة القيمة تسمح بتحديد وتعريف إمكانية إنجاز تخفيض التكلفة بينما التكلفة المستهدفة تبين الهدف الذي يمكن إنجازه لضمان تحقيق خطة الربحية طويلة الأجل في الشركة.

إن هذه الدراسة قامت بتحديد بعض النقاط الإيجابية، والتي تشكل مفاتيح النجاح لنظام متكامل لهندسة القيمة والتكلفة المستهدفة وهذه النقاط هي:

1- الأداء القوي لتخطيط التكاليف في عملية تطوير المنتج.

2- التطوير من خلال الفرق(المجموعات) ذات الوظائف أو المهام المتعددة.

3- الجمع بين تخطيط التكلفة والإستراتيجية المعولمة للشركة.

4- استخدام الأدوات والأساليب التي تدعم هندسة القيمة.

2- دراسة (Swenson , 2003) بعنوان " أفضل التطبيقات في التكلفة المستهدفة ".

هدفت هذه الدراسة إلى كشف أفضل الشركات التي تطبق طريقة التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الأمريكية.

أجرى الباحث دراسته بمساعدة فريق من الطلاب بعمل مسح ميداني للشركات الصناعية التي تطبق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال المقابلات الشخصية والمحادثات التلفونية، ثم استكملت الدراسة بتصميم استبانة تم توزيعها على تلك الشركات حيث تم توزيع(180) استبانة استرد منها (120) استبانة تمثل عينة الدراسة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك أفضل أربع شركات في الصناعة الأمريكية تقوم بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، وهي شركة كاتربلر، وبوينج، وديملر كريزر، وكونشتينال. كما أثبتت هذه الشركات فاعلية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة وزيادة فرص تحقيق الربح من خلال تلبية احتياجات المستهلك، والتأكيد على تقليل

التكاليف أثناء تصميم وتطوير المنتج الجديد، وإمكانية إزالة بعض التكاليف التي لا تضيف قيمة اقتصادية للمنتج من خلال سلسلة القيمة.

3-دراسة(Dekker and Smidt , 2003) بعنوان " تبني واستخدام أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الهولندية".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الفروق في الممارسات والإجراءات المتبعة لتطبيق أستراتجية التكلفة المستهدفة بين الشركات الهولندية وما يماثلها من الشركات اليابانية، والتي تجمع بين وظائف متعددة ومهارات ومعلومات وقدرات مشتركة في عملية تطوير المنتجات الاقتصادية.

وتناولت هذه الدراسة عينة مكونة من (175) مائه وخمس وسبعون شركة صناعية من مختلف القطاعات في هولندا.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن ما مجموعه (19) شركة من أصل (175) شركة طبقت فيها هذه الاستراتيجيات التكلفة المستهدفة، وبينت النتائج أيضاً أن هذه الاستراتيجيات الجديدة للتكلفة المستهدفة حققت نسبة أرباح عالية على المدى الطويل. وبينت النتائج أن سبب انخفاض الشركات التي طبقت هذه الإستراتجية يعود إلى وجود اختلافات إدارية واقتصادية في هذه الشركات. وقد تم تعديل بعض الاستراتيجيات التي تساهم في تطويرها ومعالجة أسباب ابتعادها عن الطرق التي تتبع في اليابان بل من قبل الشركات اليابانية، الأمر الذي دعا إلى الحاجة إلى خلق استراتيجيات تجريبية قابلة للتطبيق والاختبار.

4- دراسة (Ellarm, 2002) بعنوان " مساهمة إدارة الأفراد في عملية التكلفة المستهدفة في الشركات الأمريكية ".

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور إدارة الأفراد في مراحل التكلفة المستهدفة. حيث قام الباحث باستعراض حالات تطبيقية على إحدى عشرة شركة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة. وقد تمت دراسة جداول التكلفة لدى الشركات والأساليب المتبعة فيها.

وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الأفراد تلعب دورا رئيسا في مراحل التكلفة المستهدفة، وأوضحت الدراسة أن مساهمة إدارة الأفراد مهمة خاصة في المراحل الأولية عند تطوير مكونات عناصر التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن إدارة الأفراد تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وكذلك من خلال فريق عمل يتكون من الوظائف والأقسام المختلفة للمنشأة.

5- دراسة (Carrl and Lawier, 2002) في شركة Levis في أمريكا بعنوان"التحليل على أساس سلسلة القيمة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية إستخدام إدارة التكاليف الاستراتيجية من خلال طريقة التحليل على أساس سلسلة القيمة، للمحافظة على مستوى أفضل من التنافسية في السوق وتطوير المنتج. وهذا ما قامت به الشركة التي واجهت تباطؤاً في مبيعاتها عام1995، ولجأت إلى استخدام طريقة التحليل على أساس سلسلة القيمة والتي تعتمد أساساً على تحليل احتياجات المستهلك، ومن ثم تطوير المنتج بناءً على هذا التحليل مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف.

قام الباحثان بدراسة حالة لواحدة من كبريات الشركات العالمية هي شركة Levis.

وقد بينت هذه الدراسة أن الشركة قد نجحت في نهاية العام 1996 وبعد تطبيق هذه الطريقة في رفع مستوى مبيعاتها والمحافظة على أفضلية تنافسية في السوق، حيث ذكر الباحث ان تحليل

سلسلة القيمة توفر معلومات مستقبلية تعمل على تخفيض التكاليف بما تقدمه من معلومات عن التكاليف المرتبطة بالمنتجات بشكل واضح .

6- دراسة(Schmelge and Buttress, 1996) "التكلفة المستهدفة في شركة I.T.T"

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على طريقة التكلفة المستهدفة وكيف تم تطبيقها في الشركة. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قام الباحثان بدراسة هذه الشركة وعمل مقارنة لوضعها في السوق قبل وبعد تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بالاعتماد على المعلومات من خلال جداول البيع، ودراسة مراحل الإنتاج والتسويق.

وتوصل الباحثان إلى أن الشركة قامت بتحديد التكلفة المستهدفة من خلال سعر السوق مطروحاً منه الربح المستهدف ثم قامت الشركة بعملية تصميم المنتج وتطويره، وفي مرحلة التصميم تمت مقارنة تكاليف المنتج المصمم مع التكلفة المستهدفة وإيجاد طرق للتوصل إلى التكلفة المستهدفة في الشركة، وأن هناك مجموعة مهمة من العناصر لتحقيق طريقة التكلفة المستهدفة وهي :

1. العمل بروح الفريق الواحد مع وجود دعم من الإدارة العليا للشركة.
2. تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.
3. تحليل المنافسين ووضعهم في السوق.
4. هندسة القيمة والشراكة مع الموردين والضغط على كل فرد قائم على سلسلة القيمة من أجل تقليل التكاليف.

من خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة يمكننا القول بأن هذا البحث انفرد في ربط فاعلية التكلفة المستهدفة بسلسلة القيمة، ومحاولة كشف أثر ذلك على مستويات الأداء في الشركات

الصناعية الأردنية، وذلك لأنه لم يتم إعطاء هذا الموضوع الاهتمام المطلــوب فــي الدراســات السابقة.

1-7 الفرضيات:

تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

1 - لا تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2- لا يوجد مستوى مرضٍ من الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليتها لدى ادارات التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

3- لا يؤدي استخدام مدخل التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات لدى الشركات الصناعية الأردنية.

4- لا توجد علاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

5- لا توجد صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

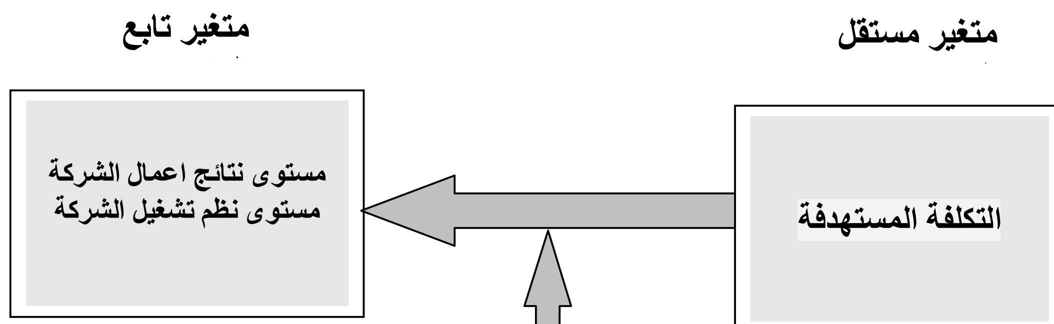
6- لا تؤثر العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.

7- هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجالات الدراسة (المفهوم والادراك، مستوى أداء وأعمال الشركة، مستوى نظم وتشغيل إدارة الشركات) تعزى للمتغيرات الشخصية.

1-8 متغيرات الدراسة:

يعتمد هذا البحث على دراسة العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وعناصر سلسلة القيمة ومستويات الأداء من خلال ربط الأنظمة الداعمة لمدخل التكلفة المستهدفة، بحيث يمثل استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة المتغير المستقل لهذه الدراسة، وسلسلة القيمة المتغير الوسيط، ومستوى الأداء الذي يتمثل في مستوى نتائج اعمال الشركة ومستوى نظم تشغيل وادارة المنظمة المتغير التابع.

الشكل رقم (1)



عناصر سلسلة القيمة

متغير وسيط

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: الإطار النظري لمدخل التكلفة المستهدفة

- المقدمة

- مفهوم التكلفة المستهدفة

- السمات المميزة لمدخل التكلفة المستهدفة

- أهدف التكاليف المستهدفة

- مبادئ التكلفة المستهدفة

- المقارنة بين مدخل التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي في أدارة التكاليف

- أهم مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

- نقاط ضعف مدخل التكلفة المستهدفة

المبحث الثاني: دور مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتج وتخفيض تكلفته

- تكلفة دورة حياة تكلفة المنتج وعلاقتها بمدخل التكلفة المستهدفة

- دور التكلفة المستهدفة في تسعير المنتج

- دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتج

- خطوات تحديد ت التكلفة المستهدفة

- العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة

- نشأة التكلفة المستهدفة واهم التجارب العالمية في تطبيقها

المبحث الثالث: الإطار الفكري لسلسلة القيمة

- المقدمة

- مفهوم سلسلة القيمة

- منهجية تحليل سلسلة القيمة

- فوائد سلسلة القيمة

- مقومات سلسلة القيمة

- مزايا سلسلة القيمة

- تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام سلسلة القيمة

- العلاقة القائمة بين التكلفة المستهدفة وبين سلسلة القيمة

المبحث الرابع: مستويات الأداء

- مفهوم قياس مستويات الأداء

- أهداف نظام قياس مستوى الأداء

- مبادئ قياس مستويات الأداء

- مواصفات نظام مؤشرات الأداء الجيدة

- أنواع مقاييس الأداء

- اثر التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء

المبحث الأول

مدخل التكلفة المستهدفة

2-1-1 المقدمة:

يتناول هذا المبحث تعريف التكلفة المستهدفة، أهدافها، ومبادئها، والخصائص المميزة لها ، ومزايا تطبيقها، ومقارنة بين التكلفة المستهدفة والمداخل التقليدية في أدارة التكاليف، ومبررات التحول إلى مدخل التكلفة المستهدفة، وأوجه ضعف مدخل التكلفة المستهدفة.

2-1-2 مفهوم التكلفة المستهدفة:

إن المتتبع لأدبيات مدخل التكلفة المستهدفة يجد تعاريف عديدة لهذا المدخل من قبل الكتاب والباحثين. فقد تم تناول مدخل التكلفة المستهدفة بالتعريف من جوانب مختلفة، ويمكن أن نورد منها ما يلي :

عرف (Ansari and Bell , 1997) مدخل التكلفة المستهدفة بأنه عبارة عن "مدخل يهدف لإدارة التكاليف والأرباح المخططة، عن طريق دراسة للسوق وتحديد السعر التنافسي للمنتج مع التركيز على العميل ومحاولة إشباع رغباته ، وكذلك التركيز على تصميم المنتج والوظائف المترابطة للمنتج. فالتكلفة المستهدفة تبدأ من تطوير المنتج ولكنها تطبق خلال دورة حياة المنتج " يتبين من سياق هذا التعريف أن مدخل التكلفة المستهدفة يركز على العلاقة القائمة ما بين التكلفة والربح، وأن التكلفة المستهدفة تبدأ بتحديد سعر المنتج في السوق أولا آخذةً في الاعتبار رغبات المستهلك مع التركيز على مرحلة التصميم لتخفيض التكاليف. وهي تسعى إلى تحديد التكلفة في مراحل مبكرة وهي مرحلة التطوير .

كما عرفه(Kato, 1993) بأنه عبارة عن "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة على تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة ". يتبين لنا من خلال هذا التعريف أن مدخل التكلفة المستهدفة يهتم بإخراج منتجات ذات جودة عالية، وفي الوقت نفسه تحقيق مستوى التكلفة المستهدفة، وتعتبر هذه الميزة من أهم المميزات لمدخل التكلفة المستهدفة.

إلا أن (Hansce and Maryanne , 1997)عرفا مدخل التكلفة المستهدفة بأنها "طريقة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بناء على السعر التنافسي، والذي يكون المستهلك على استعداد لدفعة مقابل الحصول على هذا المنتج " . نلاحظ من خلال هذا التعريف أن التكاليف تتحدد بناء على سعر البيع التنافسي، والذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه.

ويعرف مدخل التكلفة المستهدفة من قبل (عبد الرحمن، 2000) بأنه عبارة عن " تلك التكاليف التي تسعى الشركة إلى الوصول إليها لضمان حسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى ملائم من الجودة وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين، مع تحقيق أعلى هامش للربح المستهدف للمستثمر، وذلك بعد دراسة وتحليل الأنشطة الداخلية بدءا من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، وحتى مرحلة ما بعد البيع، مع الاستعانة بأساليب وتقنيات اخرى مثل سلسلة القيمة". ونلاحظ من خلال هذا التعريف أن الباحث ركز على تحقيق أقصى استغلال للموارد المتاحة للشركة، بحيث يتم تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة

المنتج، وعلى تعظيم المنفعة للمستثمرين بتحقيق هامش ربح مناسب. كما ذكر بأن مدخل التكلفة المستهدفة يبدأ بدراسة التكاليف في المراحل الأولى للمنتج وينتهي بدراسة تخفيض التكاليف في مرحلة ما بعد البيع، كذلك أشار إلى أنه في ظل مدخل التكلفة المستهدفة يمكن الاستعانة بأساليب حديثة لغرض تخفيض التكاليف .

وتعرفه (راجحان، 2002) بأنه " احد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة". نلاحظ أن هذا التعريف أكد على أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتمد على العمل الجماعي من خلال التنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع، لإنتاج منتجات لها القدرة على المنافسة وإشباع رغبات العملاء.

ولأغراض هذا البحث يرى الباحث ان تعريف مدخل التكلفة المستهدفة يمكن صياغته بأنه: "مدخل أداري حديث يهتم بدعم القدرة التنافسية للشركات عن طريق الأهتمام بتصميم وتطوير المنتج وتحديد تكلفة المنتج بشكل عكسي. فبعد معرفة سعر البيع التنافسي وهامش الربح المستهدف، يتم تحديد تكلفة المنتج مع التركيز على تخفيض التكلفة للمنتجات، والتنسيق بين المستويات المختلفة للشركة من اجل تحقيق رضا العملاء، ويمكن استخدام تقنيات أخرى من خلال هذا المدخل مثل سلسلة القيمة".

يعكس التعريف اعلاه ما يلي:

1- أن مدخل التكلفة المستهدفة يرتكز على مقومات الإدارة الحديثة لتمكين المشروعات من المنافسة، فهو يجمع مابين تصميم وتطوير المنتج وتخفيض تكلفته مع المحافظة على جودته، مع التركيز على إرضاء العملاء والتنسيق بين المستويات المختلف للشركة.

2- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد السعر السائد في السوق والذي يكون المستهلك مستعدا لدفعة .

3- يعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على العلاقة ما بين تكلفة المنتج وسعره، حيث تعتبر دورة حياة المنتج من أركان مدخل التكلفة المستهدفة بحيث يأخذ في الأعتبار كل تكاليف امتلاك المنتج طول حياته تكاليف الشراء وتكاليف التشغيل والصيانة وغيرها.

4- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحفيز موظفي الشركة على العمل للوصول إلى الربح المستهدف، وذلك من خلال التنظيم في كافة المستويات في الشركة. وقد أشار (Kaplan, 1988) إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يستخدم خلال دورة التخطيط بينما هناك من يرى أن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج وتطويره يكون أكثر فاعلية. ويعتبر تصميم المنتج المفتاح الرئيس لتخفيض تكاليفه، وذلك لإمكانية تعديل مواصفات المنتج وتكلفته .(Hanse and Maryanne , 1997). وبما أن التصميم مرحلة جزئية من التخطيط، حيث يتم التصميم وفقا للخطة، إذا لابد من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التخطيط .

5- يعمل على إشراك سلسلة القيمة للتخفيض المستمر للتكاليف، حيث تعتبر سلسلة القيمة بما تتضمنه من فئات مثل الموردين، وأقسام الخدمات، وفرق الدعم جزءا من مدخل التكلفة المستهدفة حيث يركز المدخل على تخفيض التكاليف في كافة خلايا سلسلة القيمة.

2-1-3 السمات المميزة لمدخل التكلفة المستهدفة:

يتصف مدخل التكلفة المستهدفة بمجموعة من الخصائص ذكر منها (عيسى، 1997):

1. إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتم في مرحلة التخطيط .
2. لا يهدف مدخل التكلفة المستهدفة إلى الرقابة على التكاليف بالمفهوم التقليدي، ولكنه يهدف بصفة أساسية إلى تخفيض التكلفة .
3. يتطلب تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة التنسيق الكامل بين العديد من الإدارات والأقسام في الشركة.
4. عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتم استخدام العديد من الأساليب المساندة مثل أسلوب سلسلة القيمة والتحسين المستمر وبحوث العمليات.
5. يتلاءم مدخل التكلفة المستهدفة مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة، وذلك مقارنة مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وعلى نطاق حجم أنتاج كبير، علماً ان مشاكل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة تزداد عند تطبيقه على الشركات الأكثر تنوعا للإنتاج.

كما أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يمكن ان يعود على الشركات بالعديد من الفوائد، نذكر من أهمها ما يلي :

1- يعتبر (Koons, 1994) مـــدخل التكلفـــة المـــستهدفة مـــدخلا يـــساهم فـــي الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية، كما يعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية فـــي أن واحـــد، ولهذا فهو يعمل على التخطيط في الأجل الطويل لأنه يحدد التكلفة والـــربح المناســـبين ويجعل منهما هدفا ينبغي الوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر للمنتج لعدة أجيال.

2- يؤدي أتباع مدخل التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة مـــن قبـــل العميل وبسعر يمكن تحمله، وفي الوقت ذاته، تكون تلك المنتجـــات والخـــدمات محققـــة للربحية المستهدفة. ولهذا فان تطبيق التكلفة المستهدفة يتطلب التنسيق الكامل بين العديـــد من أقسام وإدارات الشركة، وعدم تقديم المنتج إلى السوق ألا بعد تحديد الـــسعر المتوقـــع قبوله من جانب العملاء، بعد تحديد الكمية المتوقع بيعها. ولذلك فإن رضا العملاء بالسعر والجودة يشكلان الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي الذي يتـــيح تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها للسوق بتكلفة اقتصادية معقولة،(Ellarm, 2001).

3- إن مدخل التكلفة المستهدفة يسهم في نقل الاهتمام إلى عناصر التكلفة والأداء ليكـــون عاملاً مشتركا بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين، فضلا عن العملاء. وبذلك فهو يطبق بشكل أساسي في مرحلتي التخطيط والتـــصميم، ولـــيس فـــي مرحلة الأنتاح حيث أن جهود تحقيق تخفيض التكلفة الاســـتراتيجي تقـــوم علـــى تحليـــل وتصميم المنتج ذاته. ولهذا فان مدخل التكلفة المستهدفة لا يهدف للرقابـــة علـــى التكلفـــة بالمفهوم التقليدي في مرحلة الإنتاج، بل يهدف إلى تخفيض تكلفة وحدة المنتج الجديدة من

خلال الرقابة على عناصر التكلفة، ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخـــاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج ، (Ken et al, 2005). وبناء على ذلك يمكـــن القـــول بـــان مدخل التكلفة المستهدفة هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويتم الإنتاج وفقـــا لهـــا، علما بأنه لا يتم هذا التنبؤ أو التوقع للتكاليف بصورة شخصية وإنما من خـــلال دراســـة السوق والتعرف على أســـعار المنافـــسين ومعرفـــة رغبـــات العمـــلاء والمـــستهلكين، (W0rthy, 1991) .

4- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق الوفورات الكبيرة في التكاليف عن طريق أدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفة ممكنة من الأنشطة وبأقل تكلفة، ان تحديـــد التكلفـــة المستهدفة على مستوى عناصر الإنتاج الرئيسية للمنتج يـــساعد علـــى تحفيـــز قـــدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معاً، وبما يؤدي إلى تحويل ضـــغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين، (Ellarm, 2001).

5- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة نظاما مفتوحا لأنه يهتم بالتفاعل القائم بـــين المـــشروع والبيئة الخارجية عن طريق معرفة رغبات العملاء بـــصفة مـــستمرة لتحقيقهـــا. وبـــذلك يستخدم مدخل التكلفة المستهدفة البحث السوقي لتقدير ما يمكن دفعه مـــن قبـــل العمـــلاء للحصول على المنتج ومعرفة أسعار المنافسين، (Shahid et al, 2006) .

6 - يشجع مدخل التكلفة المستهدفة على تشغيل المراحل الإنتاجية بصورة متوازية، أي العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة،

مما يساعد كثيرا على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك، عن طريق حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل، (Cooper and Chew, 1996) .

7-يستخدم مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة الوقائية، لأنه يتفادى الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء بالإنتاج. كما انه يساعد في التعرف على المنتجات التي تحقق الإرباح المطلوبة، بالتالي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في تصنيع احد المنتجات أو التوقف عن تصنيعه، (Cooper and Slag, 1999).

ويرى الباحث أن من أهم مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة التركيز على البيئة الخارجية للشركة من خلال توفير معلومات عن السوق، على عكس المداخل التقليدية التي تركز على البيئة الداخلية للمشروع، مما يساعد أدارة المشروع على دراسة الأسواق، وبذلك تصبح التكلفة المستهدفة أداة لتصميم المنتجات بدلا من توثيق البيانات التاريخية. كذلك يساعد مدخل التكلفة المستهدفة على العمل الجماعي حيث أن جميع الأقسام والوظائف تصبح لديها لغة مشتركة في تطبيق التكلفة المستهدفة. كذلك هناك ميزة أخرى يتصف بها مدخل التكلفة المستهدفة وهي أن السعر المحدد مسبقا والناتج عن ألأسعار السائدة في الأسواق يصبح عنصرا مطورا للعملية الإنتاجية بدل أن يكون ناتجاً عن العملية الإنتاجية ذاتها.

2-1-4 أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:

يرى (Copper and Slagmulder, 1999) أن الأهداف الأساسية للتكلفة المستهدفة هي مراقبة الجودة وتلبية احتياجات المستهلك وطرح المنتج الجديد في الوقت المحدد. كذلك يعتقد (Robinson, 1991) بأن أهداف التكلفة المستهدفة تتضمن تحقيق أعلى عائد، وتطوير العمليات التشغيلية للشركة، وتطوير المنتج، وتحقيق أفضل تنسيق للإنتاج والتسويق والمبيعات من اجل تحقيق أعلى عائد.

بناءً على ما تقدم يمكن أن نوجز أهم أهداف التكلفة المستهدفة وهي:

1- تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة مع مراعاة المحافظة على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب للسعر السائد في السوق، وبما يحقق إشباع رغبات العملاء وتلبية احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة مناسبة .

2- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية، (Lee, 1994).

3- تحفيز موظفي الشركة على العمل لتحقيق الربح المستهدف وذلك بتعميم العمل بمدخل التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.

4- إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر، وذلك لأنه عند أنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة، يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الأرباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على أساس ظروف السوق، والذي يعتبر حجر الزاوية بالنسبة للتكلفة المستهدفة.

5- الاهتمام بدورة حياة المنتج وتحديدها من البداية حتى النهاية لمعرفة المراحل التي يمكن تحقيق تخفيض التكلفة فيها من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة.

6- أن التكاليف المستهدفة بتوفيرها للمنتجات بجودة وسعر مناسبين، وتحقيق التطور التكنولوجي المطلوب من قبل العملاء، يؤدي إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء، وبالتالي يتعدى الطلب على السلعة حدود البلد المنتج إلى بلدان عديدة مما يحقق للشركة الانتشار والوصول إلى الأسواق العالمية، وهذا ما هو حاصل فعلا اليوم في المنتجات اليابانية والتي تحذو حذوها الصناعات الصينية.

ومدخل التكلفة المستهدفة بتحقيقه لهذه الأهداف فانه يساعد على عملية تحسين تسويق المنتجات، مما ينجم عنه زيادة الطلب على السلعة من داخل الدولة وخارجها، وزيادة القدرة التنافسية والحصة السوقية.

2-1-5 مبادئ التكلفة المستهدفة:

يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ التي ذكرها(Kwah, 2004) وهي كالآتي :

1- السعر يؤدي إلى التكلفة: يتطلب هذا المبدأ قيام الشركة بتحديد سعر السوق التنافسي للمنتج أولا ثم خصم الربح المستهدف للتوصل إلى التكلفة المستهدفة له، وعند تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج يتم الشروع بتطبيقها و يتم التعبير عن التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة =سعر البيع – هامش الربح المستهدف

2- التركيز على متطلبات العميل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، والتكلفة والوقت، ومعرفة تفضيلات رغبات العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المستهدف للمنتج والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات الإنتاج والعمليات، وفي الوقت نفسه توجيه سلسلة القيمة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج بالنسبة للعميل تفوق تكلفتها.

3- التركيز على مرحلة تصميم المنتج: في هذه المرحلة يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج. لذلك يجب على مصممي ومهندسي المنتج فحص جميع المراحل الإنتاجية للمنتج بحيث تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج، لينجم عن ذلك تكاليف منخفضة وحسب التكلفة المستهدفة.

4- تشكيل لجنة يتكون أعضاؤها من وظائف مختلفة ومتعددة المهام: يتطلب تصنيع المنتج حسب التكلفة المستهدفة تشكيل لجنة من مختلف التخصصات والوظائف في المشروع كالمتخصصين في التسويق والمبيعات ومهندسي الإنتاج والتحليل المالي وتكون مسئولة عن العملية الإنتاجية من البداية وحتى النهاية.

5- شمولية التكاليف: يجب اخذ جميع التكاليف المتعلقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، وتكلفة التشغيل، و تكلفة الصيانة والتوزيع، وتكلفة خدمات ما بعد البيع.

6- إدماج سلسلة القيمة: ويعني هذا إدماج كل أطراف سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، والتوزيع، وتقديم الخدمات والعملاء في مدخل التكلفة المستهدفة.

2-1-6 المقارنة بين مدخل التكلفة المستهدفة والمدخل التقليدي في إدارة التكاليف:

لقد أصبح لنظام التكلفة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة دورا استراتيجيا في المنافسة مابين الشركات الصناعية، إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي يوفرها النظام المذكور في اتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية. أي أن هذا الدور وأهميته لم يعد يكمن في مجرد احتساب التكاليف التي تبدأ أنظمة التكاليف التقليدية به من خلال عمل دراسة السوق للبحث عن احتياجات المستهلك من أجل تحديد المواصفات الأساسية للمنتج، ثم قيام المهندسين بتصميم المنتج وفقا لاحتياجات المستهلك دون أن تأخذ تكلفة المنتج بعين الاعتبار، وبعد ذلك يتم احتساب تكلفة المنتج وفقا لهذا التصميم ليتم أضافه هامش الربح المرغوب فيه وذلك وفق المعادلة التالية:

سعر البيع = التكلفة المقدرة + هامش الربح المتوقع

أو هامش الربح = سعر البيع – التكلفة المقدرة

أما الرقابة على التكاليف فتركز على مقارنة النتائج الفعلية بمعيار يتم إعداده مسبقا متمثل بالموازنة التقديرية، وإيجاد الانحرافات وتحليلها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لضمان توافق النتائج الفعلية مع المؤشرات التقديرية، (Drury, 2001) .

وقد أشارت بعض الدراسات (رزق ،محمود ، 2001) إلى أن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الوضع التقليدي تهدف أساسا إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية لإدارة الشركة، أما في بيئة التصنيع الحديثة فأن معلومات المحاسبة الإدارية تعتمد على الفكر الاستراتيجي والسعي الدائم للحصول على المعلومات من داخل المنظمة وخارجها، من خلال العلاقات المباشرة ليس فقط مع الموردين والعملاء الحاليين والمتوقعين، وإنما كذلك مع موردي الموردين وعملاء العملاء بهدف إرضاء العملاء وتحسين الإنتاج بصورة مستمرة، إذ أصبحت المعلومات ضرورية لجميع متخذي

القرارات خلال دورة حياة المنتج، حتى تساعد على فهم وتحسين الأنشطة بشكل مستمر بما يتوافق مع التغيرات في رغبات العملاء، ومواقف المتنافسين، كما أصبحت أدارة التكلفة الإستراتيجية مدخلا حتميا في ظل هذه التغيرات التي أوجدتها هذه البيئة. ولقد أشار (Kaplan, 1988) إلى إن الإدارة عندما تقوم باتخاذ القرارات بناء على معلومات مظلّلة عن التكاليف في ظل النموذج التقليدي لنظم التكاليف، فقد تترتب عليه نتائج سلبية تؤدي في النهاية إلى ضعف المركز التنافسي للمؤسسة.

لقد أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى إجبار العديد من الشركات على إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف، وذلك بهدف تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة، نظرا لأن نظم التكاليف التقليدية قد صممت في ظل بيئة كانت الأجور فيها تمثل الجزء الأكبر من تكاليف الإنتاج، ومن ثم كانت تستخدم كأساس لتحميل التكاليف الإضافية، إلا أن هذا لم يعد ملائما في ظل البيئة الحديثة التي أصبحت فيها الآلية في الإنتاج تمثل النصيب الأكبر، لذلك أصبحت النظم التقليدية للتكاليف تعاني من القصور في عدة أوجه، وهي في الوقت نفسه تشكل الدوافع للبحث عن بديل أفضل، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولا بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب لها، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى اقل قدر ممكن، في حين ان نظام التكلفة المستهدفة قد يعالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولا ثم يقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها، وعلى ذلك يتم أجراء الاختبارات والتقييمات على المنتج من اجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة، (Kwah, 2004).

ولعل ابرز نقاط الاختلاف بين مدخل التكلفة المستهدفة والطرق التقليدية في أدارة التكاليف هي ما يلي:

1- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على إجراء دراسة للسوق من أجل إدخال رغبات المستهلك والسعر الذي يستطيع دفعه ثمنا للمنتج بشكل مستمر خلال عملية تحديد التكلفة المستهدفة التي تبدأ بسعر البيع المرغوب أثناء سلسلة القيمة التي تستخدم تحليل المستهلك من خلال فريق التصميم الذي يضم ضمن أفراده عينة من المستهلكين. بينما تبدأ الطرق التقليدية بعمل دراسة في السوق عن احتياجات المستهلك لوضع المواصفات الرئيسية في المنتج، ويتم عمل هذه الدراسة مرة واحدة، (Monden Y and J. Lee, 1993).

2- يتم تحديد تكلفة المنتج في مدخل التكلفة المستهدفة كمتغير تابع بعد القيام بدراسة للسوق من أجل معرفة السعر (المتغير المستقل) الذي يستعد لدفعه المستهلك مقابل المنتج المطلوب ثم طرح هامش الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من هذا السعر المقدر لاشتقاق التكلفة المستهدفة. في حين أن تكلفة المنتج في الطرق التقليدية يتم تحديدها كمتغير مستقل بناء على الأسعار التي يحددها الموردون والمواصفات التي ترد في تصميم المنتج، ويتم احتساب سعر البيع المرغوب من خلال المعادلة التالية، (Hergeth, 2002):

سعر البيع المرغوب = التكلفة + هامش الربح المرغوب

3- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على محاولة تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بحيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة أولا ومن ثم العمل على وضع تصميم المنتج بهذه التكلفة، في حين ان الطرق التقليدية في إدارة التكاليف تركز على تخفيض التكاليف أثناء مرحلة الإنتاج

بعد ان يتم تصميم المنتج، ومن ثم تحسين تكلفته، وذلك من خلال الرقابة على التكاليف التي تحدث في هذه المرحلة باستخدام الموازنات، ومقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة للتعرف على أسباب الانحرافات، ليتم الالتزام بالخطة مستقبلا. ومن المعلوم أن أمكانية تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج تكون ضئيلة بعد أن يتم وضع تصميم المنتج، (Drury, 2001).

4-عند تحديد تكلفة المنتج فإن مدخل التكلفة المستهدفة يأخذ بعين الاعتبار دورة حياة تكاليف المنتج ككل، في حين ان الطرق التقليدية تركز على تكاليف الإنتاج فقط. (Drury, 2001)

وعلى الرغم من ان مدخل التكلفة المستهدفة يتمتع بالكثير من المزايا الواضحة التي تميزه عن بقية طرق أدارة التكاليف التقليدية، ألا أن هناك بعض الانتقادات التي تم توجيهها إليها، خاصة مع أمكانية حدوث بعض المشاكل أثناء تطبيقه في حال تم التركيز بشكل كامل على تحقيق التكلفة المستهدفة، دون أخذ أهداف الشركة الأخرى بعين الاعتبار وجعلها من الأمور الثانوية، ومن أهم هذه الانتقادات ما يلي:

1- قد يحدث تصادم بين مختلف الأقسام أثناء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يؤدي إلى إصابة بعض المهندسين باليأس عندما تكون الأقسام الأخرى في المؤسسة لا تتمتع بالوعي بخصوص التكاليف. ففي الوقت الذي يبذل مهندسو التصميم قصارى جهودهم للتوفير في تكاليف المنتج، يقوم الموظفون من الأقسام الأخرى مثل (الإدارة والتسويق والتوزيع) بهدر التكاليف بسبب عدم الوعي واللامبالاة .

2- الوقت الذي يتم استخدامه في عملية تطوير المنتج، وذلك بسبب عمليات سلسلة القيمة المتكررة من أجل تخفيض التكاليف لتحقيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى وصول المنتج متأخرا

للأسواق، وفي هذه الحالة يمكن حدوث بعض التجاوزات الصغيرة عن مستوى التكلفة المستهدفة إلا إنها تشكل تكلفة أقل للشركة من تأخر وصول المنتج إلى السوق لمدة ستة أشهر على سبيل المثال، (Yu lee R, 2002). وبالطبع لا توجد طريقة لإدارة التكاليف تخلو من العيوب، إلا أن المحللين يرون بالرغم من هذه الانتقادات إلى مدخل التكلفة المستهدفة انه يمكن تجاوزها بسهولة، مقارنة بالطرق الأخرى، الأمر الذي جعل مدخل التكلفة المستهدفة يحظى بجاذبية على الرغم من الانتقادات المذكورة، (Kwah, 2004).

والشكل التالي يلخص أهم أوجه الاختلاف بين مدخل التكلفة المستهدفة وبين النظم التقليدية للتكاليف.

جدول رقم (1)

أوجه الاختلاف بين مدخل التكلفة المستهدفة وبين النظم التقليدية للتكاليف(خلف، 2007)

النظم التقليدية للتكاليف	مدخل التكلفة المستهدفة
لا تعد اعتبارات السوق جزءا أساسيا من عمليات تخطيط التكلفة.	تتحكم اعتبارات السوق في عمليات تخطيط تكاليف المنتج.
تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع.	يستخدم سعر البيع في تحديد تكاليف المنتج.
لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلي.	يتم التعامل مع الموردين في مراحل مبكرة من تصميم المنتج.
لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط تكاليف	هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة عند تخطيط

المنتج.	تكاليف المنتج
تعتبر أساليب الرقابة على التكاليف في المقام الأول	تعتبر أسلوب تخطيط التكاليف في المقام الأول
تكون عمليات التصحيح بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات وعلاجها.	تكون عملية التصحيح أثناء تصميم المنتج حيث تسيطر على التكلفة والوقاية من حدوثها
يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف والضياع أثناء الإنتاج الفعلي	تستخدم أدوات للسيطرة على التكلفة أ ثناء مرحلة تصميم المنتج وتطويره مثل سلسلة القيمة والتحسين المستمر

وبذلك يمكن القول أن هناك العديد من المبررات في تطبيق التكلفة المستهدفة، فقد أجمع العديد من المفكرين والمهنيين والمهندسين على مبررات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والتي ذكر (Boer et al, 1999) منها ما يلي:

1- الانتقادات الموجهة من الأكاديميين والإداريين في الشركات لأنظمة التكـــاليف التقليديـــة، أدت إلى ابتكار مدخل التكلفة المستهدفة ليتم تفادي النقص في نظم التكاليف التقليدية.

2- في الوقت الذي تزداد فيه الأسعار اليوم بسبب ظروف العــرض والطلــب والتكــتلات الاقتصادية الدولية، ظهر مدخل التكلفة المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عــن طريــق تحديــد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، (Wood, 1998).

3- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير الخاصة بالمنتجات الجديدة نتيجة لظـروف عـدم التأكـد المحيطة بمتخذي القرار، والتي دفعت الشركات إلى البحث عن نظام يدرس البيئـة الداخليـة والخارجية للمنتج بصورة مستمرة، (Bear Mills and Schimed , 1994).

4-ازدياد المنافسة بين الشركات دفع أصحابها وإداراتها إلى البحث عن أسلوب جديد يمكنهـا من البقاء والاستمرار في الأسواق، وذلك عن طريق تقديم منتجات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية وفقا للسعر المستهدف، (محرم، 1995).

5- ومن أسباب ظهور مدخل التكلفة المستهدفة هو السعي إلى أسلوب الوقايـة خيـر مـن العلاج، (Worthly , 1991).

ويرى الباحث أن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور مدخل التكلفة المستهدفة هي:

1- ازدياد المنافسة بين الشركات، حيث انه في ظل المنافـسة الحـادة التـي تواجهها الشركات فلا بد لها من تخفيض تكاليف منتجاتها كي تستطيع الاستمرار في السوق.

2- مظاهر التطور والتغير السريع في البيئة الصناعية والتـي لا تتحمـل التـأخير أو ارتكاب الأخطاء في ظل بيئة متزايدة الطلب.

3- في ظل هذه الأجواء كان من البديهي والمنطقي محاولة التطوير للوصول إلى أفـضل السبل لتخفيض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية مرتفعة في ظل بيئة تتصف بالديناميكية القوية، وبعـد أن انتقل التنافس إلى الزيادة في تخفيض أكبر للتكلفة، كان لابد مـن محاولـة دراسـة وتحليـل الانتقادات الموجهة إلى النظم التقليدية للتوصل إلى أفضل الطرق المؤدية إلى الغرض نفسه وهـو تخفيض التكلفة .

2-1-7 أهم مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

لقد أظهر المسح الميداني للرأي الذي أجري من قبل(Keun-hyo Yook, 2005)على 135 شركة يابانية مسجلة في بورصة طوكيو تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة أن أهم المقومات التي تدعم نجاح مدخل التكلفة المستهدفة هي ما يلي:

1- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية.

2- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكاليف التقديرية والدراسة السوقية للأسعار واتجاهاتها.

3- الدعم من قبل الإدارة العليا، وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لمدخل التكلفة المستهدفة وتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنظمة ككل.

4- تنظيم الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد علي استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.

5- تشجيع وتطوير فرق العمل التي تضم أفراداً من مختلف الإدارات والتخصصات في الشركة.

6- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلاً من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.

7- مشاركة جميع الإدارات والأفراد بالمعلومات المتاحة عن المنتج وعدم استحواذ البعض عليها.

8- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين أو بين الشركة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة، لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات .

9- اعتماد الإدارة علي أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الإبداع والابتكار.

10-تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد وتحديد مدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية الربح الخاصة بالشركة.

2-1-8 نقاط ضعف مدخل التكلفة المستهدفة:

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها التكلفة المستهدفة إلا أن هذا المدخل يعاني من عدد من أوجه الضعف، ومن أهمها ما ذكرها، (Yoshikwa at al, 1993).

1- الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.

2- ضعف قدرة أدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة.

3- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.

4- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.

5- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.

6- صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

7- ربط التكلفة المستهدفة بتحقيق الأرباح، فعندما تحقق الشركة أرباحا تكون هناك علاقة ايجابية بين مدخل التكلفة المستهدفة ومستوى الأرباح، ولكن في حالة تحقيق الشركة

سلسلة خسائر متتالية ففي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة بأية طريقة أخرى لتخفيض التكاليف .

8- النقص الذي قد يواجه الشركات في توفير المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.

المبحث الثاني

دور مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير المنتج وتخفيض تكلفته

2-2-1 المقدمة:

يناقش هذا المبحث دورة حياة المنتج وعلاقتها بمدخل التكلفة المستهدفة، ودور التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات، ودور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات، ونشأة التكلفة المستهدفة، وأهم التجارب العالمية في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

2-2-2 تكلفة دورة حياة المنتج أو التكلفة الإجمالية وعلاقتها بمدخل التكلفة المستهدفة:

1- تكلفة دورة حياة المنتج:

تعرف تكلفة حياة المنتج من قبل (Ostwald and White, 1976) " بأنها عبارة عن مجموع كل المصاريف المتعهد بها منذ تصور الفكرة وحتى نهاية حياة ذلك العنصر". أما (Komitea, 1979) عند مناقشته لدورة حياة المنتج فهو يقول " تبدأ دورة حياة المنتج مع تولد الحاجة للمنتج أو الخدمة وتنتهي عند تهدمه أو انتقاله إلى مستعمل أخر أو إعاده بطريقة أخرى عن استعماله الأصلي" .

ويمكن النظر إلى دورة حياة المنتج من وجهات نظر مختلفة، حيث ميز

بين دورة حيـــاة المنـــتج مـــن (Young and Shields, 1991) و (Susman, 1989) وجهة النظر التسويقية، ودورة حياة المنتج من وجهة النظر الإنتاجية، إذ تبدأ الأولى منـــذ دخـــول المنتج إلى السوق ثم النمو والنضوج والتدهور. أما من وجهة نظر الإنتاج فتبدأ دورة حياة المنـــتج من تصور الفكرة، والتصميم، وتطوير المنتج، وأخيرا تقديم الدعم الكامل للمنـــتج. كمـــا أن دورة حياة المنتج يمكن ان تحلل من وجهة نظر المنتج أو المستهلك، فبالنسبة للمستهلك فـــان مراحـــل دورة حياة المنتج هي: الشراء، والاستعمال، والصيانة، والتخلص من المنتج. استنادا إلى ما ســـبق فان تكلفة دورة حياة المنتج يمكن أن ينظر لها من زاويتين مختلفتين هما :

1- أن المنتجين يركزون اهتمامهم على تكلفة عرض المنتج في السوق طوال مراحل دورة حياته كاملة، (Susman, 1989) والتي تتكون من ثلاثة مراحل هـــي: مرحلـــة الأبحـــاث والتطـــوير ومرحلة الإنتاج ومرحلة ما بعد البيع.

2- أما المستهلكون فان إهتمامهم يتركز على تكلفة حيازة المنتج طول فترة الاستخدام، إذ أن تحديد جميع التكاليف التي يتم تحميلها على كافة مراحل دورة حياة المنتج يساعد الإدارة على معرفة وإدراك ما اذا كانت الأرباح المحققة ستغطي التكاليف الناتجة عن تطوير وتصنيع المنتج، والتعرف على المجالات التي من المحتمل أن تتخذ فيها قرارات تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج. فعلى سبيل المثال، يحدد تصميم المنتج مدخلاته من المواد والعمل وطريقة الإنتاج، والتي تشكل ما نسبته 80% من تكاليف للمنتج. وبناء عليه فإن إدارة تخفيض التكاليف يمكن ممارستها بفاعلية أكبر أثناء مرحلة تصميم المنتج، (Drury, 2001).

2- علاقة مدخل التكلفة المستهدفة بالمنتج:

يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية من أجل تخفيض تكاليف العمليات التصنيعية للمنتجات ومنذ المراحل الأولى للإنتاج والتي تبدأ من البحث والتطوير والتخطيط لشراء المواد الأولية وجميع مكونات المنتج من مصادر تمتاز بالجودة وانخفاض التكلفة. حيث أشار(Tani ,et al, 1994) في دراسته التي أجريت على عينة مكونة من 109 شركة يابانية ان مدخل التكلفة المستهدفة مطبق بنسبة 99% في مرحلة تكاليف البحث والتطوير، و98% في تخفيض تكلفة شراء المواد الأولية للمنتج و 98% في رقابة تكاليف التصميم و 97% في الرقابة على تكلفة الأجزاء والمهمات المكملة لإنتاج المنتج، حيث تحدث تكاليف الإنتاج من مواد اولية واجور مباشرة وتكاليف اضافية. وفي مرحلة الإنتاج يتم من خلالها معرفة النتائج التي تم التوصل اليها في مرحلة التصميم .

كذلك يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في عملية تخزين المنتج والوصول إلى الحد الأدنى من المخزون حتى لا تسهم عملية التخزين في رفع تكلفة المنتجات، وذلك عن طريق التكامل ما بين التكلفة المستهدفة ونظام مخزون الوقت المناسب (Just in Time). وفي مرحلة مابعد البيع، والتي تبدأ مع بدايات بيع المنتج ووصولها الى المستهلك، وتستمر الى مابعد الأنتهاء من الإنتاج وسحب المنتج من الأسواق. ويمكن تقسيم التكلفة المستهدفة إلى عدة أقسام حسب المراحل التي يمر بها المنتج خلال دورة حياته، ويختلف ذلك التقسيم من مشروع لآخر، وأيضاً من منتج لآخر، وذلك حسب الحاجة والأهمية لذلك التقسيم، والذي يهدف إلى تركيز مجهودات فريق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة اللازمة لكل مرحلة من المراحل الإنتاجية للمنتج، وأيضاً في تحديد

مواطن حدوث الارتفاع في التكلفة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيضها وبالتالي الوصول للتكلفة المستهدفة.

لقد صنف (T. Yoshikawa et al , 1993) التكاليف المستهدفة كما يلي :

1- : تكاليف مستهدفة للتصنيع تشتمل على:

تكلفة مستهدفة للتصميم و تكلفة مستهدفة للإنتاج وتكلفة مستهدفة لنفقات البيع.

2- : تكاليف مستهدفة للعملاء مثل:

تكلفة مستهدفة لتصنيع المنتج و تكلفة مستهدفة لصيانة المنتج و تكلفة مستهدفة لمرتجعات بيع المنتج.

ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة على مدار دورة حياة المنتج كما يلي:

1- تكاليف مستهدفة لما قبل مرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للبحث والتطوير وتكاليف مستهدفة للتخطيط والتصميم.

2- تكاليف مستهدفة لمرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للشراء و تكاليف مستهدفة للتصنيع.

3- تكاليف مستهدفة لما بعد مرحلة الإنتاج مثل: تكاليف مستهدفة للتخزين و تكاليف مستهدفة للبيع والتوزيع.

2-2-3 دور التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات:

1- قرارات التسعير :

تعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات التي تواجه الإدارة ، وذلك لأن قرارات التسعير تؤثر على مستوى الأرباح، وعلى قدرة الشركة على البقاء في الأسواق، والمنافسة، وعلى أمكانية

تسويق منتجاتها (Sahaf, 2002). وتختلف قرارات التسعير من شركة إلى أخرى باختلاف الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها، وتتراوح هذه الأهداف من بقاء الشركة في الأسواق، إلى تحقيق أعلى مستوى من الربح، وزيادة الحصة السوقية للشركة. وتعتبر أهم إستراتيجيات قرارات التسعير ما يلي :

أ- قرارات كشط الأسواق (أبو بكر، 2003) تتم على أساس السعر الكاشط، حيث تضع أدارة الشركة أعلى سعر ممكن للمنتجات والخدمات، وتهدف هذه الطريقة إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من دخل العملاء.

ب- قرارات الاختراق للأسواق (الصميدعي، 2000) تستخدم هذه الطريقة عندما تقوم شركة بعرض منتج جديد لها في السوق، وبهدف اختراقه للحصول على اكبر حصة ممكنة منه، وبالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الأرباح في الأمد الطويل، وذلك من خلال استخدام سياسة ألأسعار المنخفضة.

2- العوامل التي تؤثر على قرارات تسعير المنتج:

أ-دورة حياة المنتج : لدورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط إلى مرحلة بيع المنتج اثر مهم في تحديد السعر، فالمنتجات التي تكون دورة حياتها قصيرة يجب أن تكون أسعارها منخفضة مقارنة بالمنتجات التي تكون دورة حياتها أطول، (Hergeth,2002).

ب- العملاء : يؤثر العملاء على قرارات التسعير من خلال تأثيرهم في الطلب، لذا على الشركات النظر إلى قرار التسعير من وجهة نظر العملاء، فالسعر المبالغ فيه قد يسبب رفض العملاء لمنتجات الشركة، وتحولهم لمنتجات بديلة أو منافسة. فوعي وأدراك العملاء وقدرتهم

على عقد المقارنة بين مختلف المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية تجبرالشركات على تكثيف مجهوداتها لتحقيق متطلبات العملاء، (Maher et al, 2001).

ويرى الباحث أن الشركات لا تستطيع التعرف على ظروف وإمكانية العملاء ورغباتهم إلا من خلال بحث ميداني في السوق يتم من خلاله التعرف على مستوى جودة المنتجات التي يمكن ان يجذب العملاء، والسعر الذي يمكن أن يحقق ميزة تنافسية للشركة.

ج -المنافسون: أن معرفة تكاليف منتجات الشركات المنافسة أصبح أمرا هاما لغرض تسعير المنتجات. ويمكن التوصل إلى معرفة هذه التكاليف من خلال الحصول على المعلومات التي تخص المنافسين كالتكنولوجيا المستخدمة، والطاقة الإنتاجية، وسياسات التسعير، حيث تساعد هذه المعلومات على تقدير تكاليف المنافسين،(Horngren. et al., 2000) .ويرى الباحث أنه في بيئة التصنيع الحديثة يعتبر هذا العامل مهما إذ لا تستطيع الشركة تجاهل وجود المنافسين، فشدة المنافسة تجعل الشركة تقوم بتخفيض تكاليفها لكي تبقى وتستمر في السوق مع تحقيق هامش ربح معقول.

د – التكاليف:تؤثرالتكاليف في تحديد سعر بيع المنتج أوالخدمة، حيث أن تخفيض تكلفةالمنتج وتخفيض سعرالبيع عن سعر السوق قد يؤدي إلى زيادة الطلب على المنتج،ممايؤدي إلى زيادة كمية المبيعات وتعظيم الأرباح للشركة. وعلى المديرين أن يأخذوا بالحسبان تكاليف المنتج في كل حلقة من حلقات سلسلة القيمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات التسعير،(ظاهر، 2002)

هـ– عوامل سياسية وقانونية وبيئية: تؤثر العوامل السياسية والقانونية على قرارات التسعير، فإذا تدخلت الدولة في تحديد أسعار السلع للحد من أرباح الشركات أو فرضت ضرائب مرتفعة على

السلع والخدمات فأنها تؤثر على قرارات التسعير. أما العوامل البيئية فأن كثير من الدول تشترط وجود أنظمة تساعد على الحد من التلوث على البيئة المحيطة وتقليل الأضرار التي تسببها الشركات مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف، (ظاهر، ٢٠٠٢).

3-دور التكلفة المستهدفة في تسعير المنتج:-

تعتبرعملية تحديد الأسعار المستهدفة مهمة ليست سهلة في حال رغبة الشركة إدخال منتج جديد إلى الأسواق، لأن الشركة ليس لديها أية معلومات تاريخية حول تكلفة هذا المنتج وعن الأسعار السائدة في الأسواق، والمنافسة، وأذواق ورغبات العملاء، ففي هذه الحالة تكون الإستراتجية الملائمة للشركة القيام بدراسة الأسواق بكثافة، ودراسة المنتجات الموجودة فيها، وعمل دراسة عن رغبات العملاء وأذواقهم، بهدف تقييم تلك العوامل التي ستساعد الشركة على تقدير تكلفة الإنتاج وسعر بيع المنتج مع تحقيق هامش ربح معقول،(Kwuh, 2004) . أما في حالة تحديد السعر المستهدف لمنتج موجود في الأسواق فتعتبر العملية أسهل نسبيا لأن المعلومات المتعلقة بنوعية المنتجات المتواجدة في الأسواق وخصائصها، والتكنولوجيا الحديثة والتصاميم الجديدة، والتغيرات البيئية، وأذواق العملاء، ورغباتهم، ومستوى الجودة، وغيرها متوفرة لدى الشركة مما يسهل تسعيرها للمنتج الحالي، (Hergth, 2002). وقد يتم تعديل السعر الحالي للمنتج نتيجة إضافة أو إزالة خاصية معينة للمنتج، حيث أن قيمة هذه الوظيفة سيتم إضافتها أو طرحها من سعر المنتج الموجود في السوق للحصول على سعر المنتج بعد التعديل على المنتج. وعلى الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد أسعار منتجاتها، منافسيها وخصائص منتجاتهم،

حيث أن تقدير قيمة التميز لخصائص ووظائف منتجات المنافسين تلعب دورا في تحديد أسعار المنتجات، (Kwuah, 2004).

4-2-2 دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف:

1- تخفيض التكاليف:

تؤكد دراسة (Shank and Coveindarajan , 1992) على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية، وأساسا قويا لبقاء واستمرار الشركات في ظل بيئة تتصف بالتغير والتطور السريع وظروف المنافسة الشديدة، وأصبحت رغبات المستهلك في السلعة المطلوبة كثيرة ومتعددة، من بينها الجودة وتعدد الخصائص، والسعر المنخفض، وأن تحقيق السعر المنخفض يتطلب تخفيض التكاليف من منظور المستهلك.

أن البيئة المعاصرة بصفاتها السالفة الذكر، تفرض على الشركات مفهوماً جديداً لتخفيض التكاليف، وهو مفهوم التخفيض الإستراتيجي للتكلفة (عاشور، 1998). حيث أن استمرارية الشركات ونموها في الوقت الحاضر، لم يعد كما كان في السابق، معتمدا على قدرة الشركة على تخفيض التكاليف وفقا لمنظور ورؤية داخلية لما يجب أن يكون عليه التخفيض في التكاليف، وإنما أصبح يعتمد على ما يجب ان تكون عليه التكاليف وفقا لرؤية خارجية تفرضها المنافسة، وتسمى بالتخفيض الإستراتيجي للتكاليف (السوافيري، 1996) والتي يعرفها (عاشور ،1998) على أنها " قدرة الشركة على إنتاج السلع والخدمات بتكاليف تقل عن متوسط تكلفة المنافسين في الصناعة". ويعرفها (عبد الرحمن، 2000) "أن مفهوم التخفيض الاستراتيجي للتكاليف يأخذ شكلاً متحركاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تم الاعتياد عليه، فعملية تخفيض التكاليف لا تتعلق بتحقيق مستوى

منخفض محدد من التكاليف، وإنما هو التخفيض المستمر للتكلفة، طالما أن هناك فرصة لأجراء ذلك التخفيض، ويجب على الإدارة البحث عن مواطن القصور التي من الممكن أن تعيق تخفيض التكاليف إلى حدودها التنافسية". ويختلف التخفيض الإستراتيجي للتكاليف عن التخفيض التقليدي للتكاليف فيما يلي:

1- يركز التخفيض التقليدي على العمليات الصناعية، ويهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات والوظائف والأقسام ويغفل تخفيض الأنشطة المولدة للقيمة، (عاشور، 1998).

2- يعتبر التحليل الإستراتيجي للتكلفة أوسع نطاقاً من نطاق التخفيض التقليدي، (Shank and Covindarajan, 1992)، حيث يذهب التحليل الاستراتيجي للتكلفة إلى أبعد ما يقوم به نظيره التقليدي، حيث انه يهتم بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين .

3-تستخدم بيانات التخفيض التكاليفي لتحقيق مزايا تنافسية،(Shim and Siegsl,،2000) حيث يعتمد مفهوم التخفيض الإستراتيجي للتكلفة على مدخل التكلفة المستهدفة، وعلى مفهوم سلسلة القيمة.

ويمكن تلخيص أهداف التخفيض الإستراتيجي للتكاليف فيما يلي :

1- تحقيق التفوق على المنافسين بإنتاج منتجات وخدمات اقل من تكلفة المنافسين، (David, 1997).

2- السيطرةعلى الأسواق من خلال توفير منتجات بأقل تكلفة، مقارنةمع المنافسين، وتقديم منتجات وخدمات أكثر تميزا عما يقدمه المنافسون،(الأحمدي وآخرون، 1997).

2- دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف:

يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم، تجنبا لارتفاع التكاليف المستقبلية في العملية الإنتاجية. حيث يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تطوير المنتج، ثم يحدد سعر البيع والربح المرغوب فيه ليتم اشتقاق التكاليف المسموح بها، مما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، وكنتيجة لذلك ينبغي ان تكون جميع التكاليف التي يتحملها المنتج مبررة، لذلك يتم استبعاد التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتج (Kwah, 2004) بعد التوصل إلى التكلفة المسموح بها في المرحلة الأولى، فقد تكون أكبر من التكلفة المستهدفة، حيث أنها لم تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الموردين وإمكانيات الشركة،(Cooper and Slagmalder ,1997). في هذه الحالة ينبغي على الشركة امتصاص الفرق الموجود بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف، والذي يمثل القيمة التي يجب على الشركة أن تخفض تكلفة المنتج بها للوصول إلى التكلفة المستهدفة، حيث يتم توجيه مهندسي التصميم بناءً على اعتبارات التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف. ومما تجدر الإشارة إليه أنه في مرحلة التصميم تؤخذ جميع التكاليف بعين الاعتبار، مثل تكاليف الحصول على المادة الأولية، وتكاليف التصنيع، وتكاليف التسويق، وتكاليف التوزيع، (Hergeth,2002). مما يعني أن امتصاص الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة سيكون في مرحلة التصميم، وتختلف المدة التي تستغرقها عملية تصميم المنتج، وتبعاً لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة، فكلما ازدادت فترة التصميم – ولكن ضمن فترة محددة – أمكن الاستفادة من مدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات

تكلفة أقل. وبعد هذا التخفيض للتكاليف في مرحلة التصميم تبدأ عملية الإنتاج، حيث يجب مراقبة التكاليف لإبقائها ضمن التكاليف المستهدفة، بحيث لا تفقد الوفورات في التكاليف التي تم تحقيقها في مرحلة التصميم (Alazard and Separi, 2001). ويمكن لمهندسي الإنتاج التدخل للمحافظة على التكلفة المستهدفة وذلك عن طريق ما يلي:

1- التعرف على العناصر التي تدخل في تركيب المنتج، إذ يمكن إزالة تلك العناصر التي لا تضيف قيمة للمنتج، والتي لا تؤثر على جودته. كذلك فإن مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على الضغط على موردي العناصر المكونة للمنتج لتخفيض أسعارها، مما يساعد الشركة على تخفيض تكاليفها، (Cooper and Slagmulder, 1997).

ويرى الباحث أن لخصائص المنتج تأثير قوي على تطبيق التكلفة المستهدفة، حيث انه كلما ازدادت درجة تعقيد مكونات المنتج و صعوبة تصنيعه، كلما ازدادت الحاجة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة، لما لها من دور في إدخال التعديلات اللازمة في مرحلة التصميم. وبجانب قيام التكلفة المستهدفة بالعمل على تخفيض التكاليف بالتعاون مع الموردين.

2- العمل على فحص كافة مراحل المنتج لكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف لتخفيضها بالقدر اللازم من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى الشركةعن طريق التعرف على الأنشطةالتي لا تضيف قيمة للمنتج والاستغناءعنها،(M. Morgan, 1993).

5-2-2 خطوات تحديد التكلفة المستهدفة:

1- تخطيط المنتج: وتشتمل هذه الخطوة على إجراء الدراسات والأبحاث اللازمة قبل البدء في الإنتاج لاختيار أفضل الطرق والوسائل للإنتاج، بحيث تساعد على إيجاد أفضل الطرق لتخفيض التكاليف، وبذل اقل مجهود ممكن لانجاز الأعمال. والتخطيط هو من وظائف الإدارة الذي يهدف إلى تطوير العملية الإنتاجية للوصول بالصناعة إلى أفضل مستوى ممكن، بحيث تتم عملية دراسة السوق للمنتج الجديد أو المطور من أجل التعرف على ظروف السوق الذي سوف يتم البيع فيه، وظروف العرض والطلب، وليتم الوصول إلى نوعية المنتج الذي يمكن الاستثمار فيه وخصائصه وأسعاره وتكلفته المستهدفة التي سيتم الإنتاج والبيع في حدودها (عبدالرحمن،2000).

2- تصميم المنتج: يشير (Tani ,et al, 1994) إلى أن80 % من تكلفة حياة المنتج يمكن تحديدها خلال مرحلة تصميم المنتج، مما يعني أن تخفيض التكاليف بعد الانتهاء من عملية التصميم تكون شبه مستحيلة، وينظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة على انه مدخل التصميم للمنتج، لأنه يحفز مهندسي الإنتاج لتقديم التصميم الأقل تكلفة، مع المحافظة على جودة المنتج وتلبية رغبات العملاء.

3- تحديد السعر المستهدف: يعرف (Kato , 1993) السعر المستهدف بأنه "ذلك السعر المقدر للمنتج، والذي يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويعتبر نقطة البداية لأنشطة التكاليف المستهدفة، ويتم تحديده على أساس دراسة السوق لعدة عوامل تشمل نوعية المنتج وخصائصه، والسعر المرغوب دفعه من قبل المستهلك، بالإضافة إلى معرفة رد فعل المنافسين تجاه ذلك السعر المحدد".

بعد أن يتم تحديد مواصفات المنتج محل الدراسة، يتم تحديد سعر بيعه وهامش الربح المطلوب وصولا إلى تكلفته المستهدفة. ويقوم فريق التكاليف المستهدفة بالتعرف على جميع إمكانيات المشروع المادية والبشرية، كما يقوم ذلك الفريق بتحديد تكلفة ذلك المنتج حسب إمكانيات المشروع المتاحة قبل تعديلها، وذلك بهدف الوصول إلى السعر المستهدف. وهناك عدة عوامل يجب مراعاتها عند تحديد سعر البيع المستهدف:

أ- احتياجات ورغبات العملاء المرتبطة بالخصائص المادية والجمالية للمنتج.

ب- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الوظائف والخصائص التي تميز المنتج.

ج- تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة.

د- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.

ه- تحليل الأسعار المتوقعة للمنافسين.

4- تحديد هامش الربح المستهدف: يعرف (Kato , 1993) هامش الربح المستهدف بأنه "مقدار الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل، والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع". وتعتمد عملية تحديد هامش الربح المستهدف على عدة عوامل، من أهمها تحليل المنافسة والنتائج التاريخية أضافة إلى الربح المتوقع. ويمكن تحديد الربح المستهدف إما من خلال هامش الربح الفعلي للمنتج السابق، مع التعديل وفق ظروف السوق والمتغيرات المختلفة، أو أن يحدد هامش الربح المستهدف للمنتجات مجتمعة، لكن تتم زيادة وتخفيض هامش الربح لكل منتج من المجموعة بما يتفق مع

الظروف السائدة في السوق، وذلك في حدود هامش الربح الكلي لمجموعة المنتج، (خلف، 2007).

5 –تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. والتكلفة المستهدفة هنا هي (تكلفة مبدئية) لهذا المنتج الجديد، وعادة ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها لتقديم المنتج الجديد إلى السوق والتي تسعى الإدارة للوصول إليها عن طريق الأساليب المساعدة. لذا يجب الإشارة إلى أن ثمة فرقاً بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المستهدفة المسموح بها، فالأولى يقصد بها الحد الأدنى للتكلفة الذي يمكن الوصول إليه في إنتاج المنتج، ويقصد بالثانية الحد الأقصى الذي يجب ألا تتجاوزه تكلفة المنتج، وعدم تطابقهما يعني وجود فجوة تكاليفية.

6- تحديد التخفيض المستهدف في التكاليف من خلال مقارنة التكاليف المستهدفة بالتكاليف الفعلية للمنتج.

7- تحديد نسبة الخصم المستهدف بقسمة الفرق بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة على التكلفة المقدرة.

8- تخصيص التخفيض المستهدف على الإدارة والأقسام للوصول إلى التكلفة المستهدفة بضرب التكلفة الحالية للإدارة أو القسم بنسبة الخصم.

9- تطبيق أسلوب السلسلة لتخفيض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة، والتي سيتم مناقشتها في الفصل اللاحق.

2-2-6 العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة :

هناك خمسة عوامل رئيسية تؤثر على عملية تحديد التكلفة المستهدفة(Ellarm,2004) وتطبيقها، وعلى الفوائد الناتجة عنها، هذه العوامل الخمسة اثنان منها يتعلقان بظروف السوق، واثنان يتعلقان باستراتيجية الادارة، والعامل الأخير هو استراتيجية التزويد ، وقد تم ادراج هذه العوامل على النحو التالي :

1- العوامل الخاصة بظروف السوق.

وتقسم الى:

أ- كثافة وشدة المنافسة.

إن كثافة وشدة المنافسة هي إحدى العوامل المهمة والمؤثرة في تحديد درجة أو نسبة الأهمية المعطاة للشركات المنافسة، وهناك ثلاث خصائص متعلقة بالمنتج تدعى باسم مثلث البقاء تلعب دوراً حاسماً في مدى نجاح الشركات. ويشمل مثلث البقاء مايلي:

1. سعر المنتج.
2. جودة المنتج.
3. الوظيفة، وتشير إلى درجة النجاح في تصميم المنتج ليقابل المواصفات التي يتطلبها المستهلكون.

إن أي منطقة بقاء للمنتج محدودة بحدود دنيا، وحدود عليا، لهذه العناصر الثلاثة ، فعلى سبيل المثال سيكون هناك مستوى وظيفة عال وهو الذي يزيد تكاليف التشغيل لدى الشركة بعد طلب الأسعار التي يكون الزبائن مستعدين لدفعها، وسيكون هناك مستويات دنيا من النوعية والوظيفة تكون مطلوبة من قبل الزبائن.

ففي الأسواق ذات المعلومات الواضحة ستكون تفاضلات المستهلكون بين السعر و الوظيفة والجودة واضحة، وان العلاقة بين قيم عناصر ثلاثي البقاء يمكن ان توضع كقاعدة لتقرير الإستراتيجية.فإذا كانت الشركة تريد البقاء والتنافس، يجب ان تركز على بنود التكلفة والجودة و الوظيفة، وضمن هذه العناصر وضمن المنافسة ومع العلاقة مع المستهلكين توجد حقائق، فقد تكون هوامش الربح منخفضة، وقد يوجد ولاء زبون منخفض، تحت مثل هذه الحقائق فإن منافع مدخل التكلفة المستهدفة تكون عالية، وان هوامش الربح وولاء الزبون المنخفضان يعنيان ان الشركة لا تستطيع تحمل ارتكاب الكثير من الأخطاء.

ب – طبيعة العملاء.

هناك عدة خصائص للعملاء من شأنها التأثير في أهمية تطبيق التكاليف المستهدفة، وهي تتمثل في الاتي:

1– مدى نضج وادراك العملاء.

ان ارتفاع وعي وادراك العملاء بالمنتجات التي تطرحها الشركات، وقدرتهم على عقد المقارنة بين هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، تجبر تلك الشركات على تكثيف مجهوداتها في تحليل طلبات هؤلاء العملاء والسعي الدائم لتحقيقها، وعليه يمكن القول أن مثل هذه البينات التي تشتمل على عملاء على قدر كبير من الوعي تحتاج بصورة أكبر للتكاليف المستهدفة، التي تهتم بادخال الخصائص الوظيفية المطلوبة من قبل العملاء بالتكلفة المناسبة.

2– معدل تغير متطلبات العملاء .

يؤثر معدل تغير متطلبات العملاء في أهمية التكاليف المستهدفة، ومدى الفوائد الناتجة عنها، فمثلاً نجد في مجال صناعة السيارات التغير السريع لمتطلبات العملاء، مما يجعل الشركات العاملة فيها تبذل مجهودات كبيرة ومتواصلة في التنبؤ بمتطلبات العملاء المستقبلية. اما عندما تكون متطلبات العملاء ثابتة فان ذلك يتطلب مجهودات اقل في عمليات التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية، ومثال ذلك صناعة الجرافات وحاملات الأثقال فهي تحتاج الى مجهودات أقل في عمليات التنبؤ وتكون الفائدة أقل من التكاليف المستهدفة.

3- مدى تفهم وادراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية.

إن درجة معرفة العملاء لمتطلباتهم المستقبلية تحدد حجم المجهود المبذول من قبل الشركات العاملة بمدخل التكاليف المستهدفة في تحليل طلبات العملاء ورغباتهم المستقبلية، فكلما ارتفع مستوى معرفة العملاء بمتطلباتهم المستقبلية كانت الحاجة أكبر لمدخل التكاليف المستهدفة وكانت الفائدة منه أعلى.

2-العوامل الخاصة بإستراتيجية الإدارة.

أ.إستراتيجية المنتج.

تحدد استراتيجية المنتج كمية المجهود المبذول في تحقيق التكلفة المستهدفة وتحدد الوقت اللازم لذلك المجهود وكيفية ادائه، وهناك ثلاث خصائص لاستراتيجية المنتج تتمثل في الاتي:

1- عدد المنتجات الموجودة في الخط الانتاجي :

يعتبر عدد المنتجات في الخط الانتاجي عاملا مهما ورئيسيا في تحديد الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات، فكلما ارتفع عدد المنتجات كلما ارتفعت الميزانية المخصصة لتطوير المنتجات،

وبالتالي امكانية زيادة ارباحها، مما ينتج عن ذلك زيادة في الجهود المبذولة لتحقيق التكاليف المستهدفة والحصول على فائدة أعلى منها.

2 – عدد مرات اعادة التصميم:

ان معظم الشركات تفضل ادخال منتجات جديدة على القيام بتطوير منتج سابق اذا كان غير مربح بصورة كافية، أو إذا وجد به بعض المواصفات غير المرغوب فيها، وإن السبب في ذلك هو ارتفاع تكلفة عملية اعادة التطوير على عملية ادخال منتجات جديدة، بالإضافة إلى محدودية الوقت وعدم وجود زمن كاف لتصحيح الاخطاء، فلو حدث وتم انتاج منتج غير مربح فانه سيظل كذلك لحين سحبه من الأسواق.

3– درجة التجديد:

تساعد درجة التجديد في المنتج على تحديد عنصرين هما : حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج، ومدى الاعتماد على المعلومات المتاحة لدى الشركة عن تكلفة المنتجات السابقة، بحيث أنه كلما ارتفعت درجة التجديد في تطوير المنتج ارتفعت تكلفته، وارتفعت أيضا الحاجة الى الحصول على معلومات جديدة، لأن المعلومات القديمة لدى المشروع تصبح حين ذلك دون جدوى أو اهمية للمنتجات المتغيرة بصورة جذرية والمعتمدة على التكنولوجيا الحديثة. وهكذا يكون من الصعب تطبيق التكاليف المستهدفة على المنتجات المتغيرة جذريا لعدة أسباب أولها : صعوبة وضع سعر مستهدف ، وثانيها : عدم وجود تكلفة تاريخية ، وثالثها : أن هذه العملية تتطلب مجهودا أكبر لمعرفة رغبات العملاء. فعلى سبيل المثال: عندما أدخلت تويوتا سيارة لكزس لم تجن فوائد كبيرة من التكاليف المستهدفة، لأنها كانت تشتمل على درجة عالية من التجديد.

ب – خصائص المنتج :

لخصائص المنتج تأثير قوي على طريقة تطبيق التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناجمة عنها ، تتمثل في الأتي :

1- درجة تعقيد المنتج :

ان درجة تعقيد المنتج تعكس عدد المكونات الموجودة في المنتج ومدى صعوبة تصنيعها، كما تعكس عدد الخطوات اللازمة لعملية انتاجه والتكنولوجيا الازمة لذلك، فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة للتكاليف المستهدفة، وازدادت الفائدة المحققة منها، لما لها من تأثير جيد على عملية ادخال التعديلات الازمة على التصميم، بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

2-حجم الاستثمار الرأسمالي:

تختلف الفائدة المجنية من التكاليف المستهدفة حسب رؤوس أموال الشركات المستخدمة لها، وكذلك حسب الاموال التي تخصصها لعملية تطوير منتجاتها، فالشركات ذات رؤوس الأموال المحدودة تنتج منتجات صغيرة ومحدودة التكاليف، وتنفق كذلك أموالا محدودة في سبيل تطوير منتجاتها. فمثلاً تنفق شركات إنتاج المشروبات الغازية القليل من الأموال على البحوث والتطوير ويكون لديها استعداد كبير للمغامرة بانزال العديد من المنتجات أملا في أن ينجح البعض منها، وهي لا تتضرر كثيرا عند عدم نجاح بعض هذه المنتجات، وبالتالي فهي تحتاج أكثر للتكاليف المستهدفة، وتكون الفائدة التي تجنيها منها أعلى.

3-المدة التي يستغرقها المنتج لتطويره:

تختلف المدة التي تستغرقها عملية التطوير من منتج لآخر، وتبعا لذلك تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة، فكلما ازدادت فترة تصميم المنتج ولكن في حدود معينة، أمكن الاستفادة أكثر من مدخل التكاليف المستهدفة عن طريق الحصول على تصميمات أفضل وذات تكلفة أقل ، فمنتجات كالجرافات مثلا تحتاج الى فترة طويلة لتصميمها، وبالتالي تحتاج أيضا الى بذل مجهود أكبر في عملية تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

3-استراتيجية التوريد.

وهناك ثلاث خصائص لاستراتيجية التوريد، والتي تؤثر على التكلفة المستهدفة وهي :

أ- درجة التكامل الافقي:

يعني التكامل الافقي انفصال الشركة الرئيسي عن الشركات الموردة له، والتي تمده بالاحتياجات، أما التكامل الرأسي فهو يعني اندماج المشروع الرئيسي مع المشروعات التي تكون المورد فيها جزءاً لا يتجزأ من المشروع الرئيسي، وتقتصر هذه الخاصية على الشركات القائمة بالعمليات التجميعية.

وتزداد أهمية التكاليف المستهدفة في الشركات التي لها صفة التكامل الأفقي عن تلك الشركات التي لها صفة التكامل الرأسي، لأن نسبة كبيرة من أجزاء المنتج يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، وبالتالي تكون امكانية التوفير أكبر من خلال استخدام الضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم. وعلى العكس من ذلك تكون امكانية التوفير أقل في المشروعات الرأسية، لأنه يصعب ممارسة الضغط على الموردين في تلك المشروعات لتخفيض تكاليفهم.

ب – سلطة الشركات على الموردين.

ان العلاقة النسبية بين الشركة الرئيسية ومورديها تحدد مستوى المجهود المبذول في تحديد أسعار المشتريات، فعندما تكون المشروعات ذات سلطة عالية على مورديها، نجد أن هؤلاء الموردين يبذلون مجهودا كبيرا في تطوير التكلفة المستهدفة، وبالعكس عندما تكون المشروعات ذات أحجام انتاجية بسيطة ونفوذ قليل على مورديها، فإنها تقابل بمجهود أقل من قبل الموردين في عملية تطوير التكلفة المستهدفة.

وعليه نجد أنه كلما كانت سلطة الشركات على مورديها أكبر كلما كانت الفوائد الناتجة عن التكاليف المستهدفة أكثر، وذلك نتيجة مدى ممارسة الضغط على الموردين من قبل هذه المشروعات.

ج- طبيعة العلاقة مع الموردين.

تختلف الفائدة الناتجة عن التكاليف المستهدفة باختلاف نوعية وطبيعة علاقة الشركات بمورديها، فكلما اتسمت العلاقة بينهما بتعاون أكبر، كانت الفائدة الناتجةعن التكاليف المستهدفة أكبر في ايجاد السبل لتخفيض التكاليف. فبوجود هذا التعاون الكبير تتم اللقاءات المتكررة بين المصممين والموردين لايجاد الحلول المبتكرة التي من شأنها زيادة الأداء الوظيفي والجودة العالية والتخفيض في التكاليف.

2-2-7 نشأة مدخل التكلفة المستهدفة واهم التجارب العالمية في تطبيقها:

1 - نشأة التكلفة المستهدفة: تشير أدبيات مدخل التكلفة المستهدفة إلى أن هذا المدخل تعود جذوره إلى اليابان (kwah,2004) و (Ewert and Ernst ,1997) حيث بدأ ظهور هذا المدخل خلال

عام 1960. إلا أن بداية ظهوره كانت بطيئة نسبيا وتدريجية. إذ تم استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في بداية الأمر من قبل شركة تويوتا (Toyota) ثم تطور في بداية التسعينات حيث تم تعميمه تدريجيا وبأشكال مختلفة في جميع القطاعات، (kwah, 2004). لقد انطلقت الأفكار اليابانية من إستراتيجية الدمج والتنيسق، وبمقتضاها تم تكوين فرق من مختلف التخصصات بالشركة – الانتاجية، والتسويقية، والادارية، والمالية – أُطلق عليها "فرق الخبرة"، ومهمتها فحص الأساليب والطرق المبتكرة لتصميم وتطوير المنتجات الجديدة، وتحقيق الانسجام والتكامل بين مختلف أنشطة المنشأة المتعارضة وغير المتعارضة. واعتمدت فرق الخبرة على العديد من الأساليب المرتبطة بهندسة القيمة، والتي مثلت مقدمة لولادة التكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية، الذي انتشر استخدامه منذ ذلك الوقت وحتى الآنً في اليابان. وأشار Cooper and) (chow, 1995 إلى أن 80% من الشركات اليابانية العاملة في مجال الصناعات التجميعية، و60% من الشركات العاملة في الصناعات الأخـــرى تقوم بتطبيقه

وفي بداية التسعينات ظهرت العديد من المقالات التي تتبنى الفكرة اليابانية لتطبيقات مدخل التكلفة المستهدفة والفوائد التي يمكن ان تتحقق عند تطبيق هذا المدخل. وفي عام 1992 أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة، (Kato، 2004). واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة جداً من الصناعات التجميعية تستخدم هذا المدخل مثل صناعة السيارات الالكترونيات، والأدوات المنزلية، وغيرها من الصناعات الحديثة والمتقدمة، ونجد أن معظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، ونيسان، وسوني، وكانون تستخدم هذا المدخل. أما خارج اليابان فلم تنتبه الدول الأوروبية الصناعية وأمريكا لهذا الأمر إلا مؤخراً حيث كان الوسط الأمريكي متحفظا

بالنسبة لهذا المدخل الجديد للتكلفة المستهدفة، حيث كانت له ثقافة محاسبية متأثرة بترسيخ الربحية في المدى القصير، وخلق القيمة للمساهم، بينما يركز مدخل التكلفة المستهدفة على المؤشرات الفيزيائية والعمليات الإنتاجية ودورة حياة المنتج وخلق القيمة للعميل. لذا فليس من الغريب أن لا يعطى الاهتمام اللازم لهذا المدخل، وإنما تم تطبيقه بشكل سيء. ومع ذلك فقد انتشر مدخل التكلفة المستهدفة في أوروبا في العقود الأخيرة من القرن الماضي بشكل أسرع، بسبب هيمنة النموذج المالي الكلاسيكي وفهم المهندسين والإداريين لمزايا التكلفة المستهدفة. ولأيمان هذه الدول بأهمية التكلفة المستهدفة فقد شكل المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي، (CAM-I) فريق عمل أوروبي يهتم بمدخل التكلفة المستهدفة، حتى أصبح هذا المدخل شائعا في جميع البلاد أو الدول الصناعية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر، هولندا، والسويد، وبريطانيا، وسويسرا، وذلك لزيادة حصصها في سوق تنافسي كبير(meyssonnier,2001).

2- التجارب العالمية في تطبيق التكلفة المستهدفة:

للاستفادة من خبرة الشركات العالمية ستتم مناقشة ثلاثة نماذج للشركات العالمية الرائدة المستخدمة لمدخل التكاليف المستهدفة، و توضيح أهمية هذا المدخل للشركات المذكورة وإلى كيفية تحديد التكلفة المستهدفة فيها.

تم إجراء عدد من الدراسات على هذه الشركات المستخدمة لهذا المدخل، وإحدى هذه الدراسات، هي الدراسة الميدانية التي أجراها الباحثان (Cooper and Slagmulde,1999) على بعض الشركات اليابانية الرائدة والمستخدمة لمدخل التكاليف المستهدفة وهي: شركة تويوتا Toyota Motor Corporation، وشركة نيسان Nissan Motor Corporation، وشركة

كوماتسو Komatsu Limited، وشركة أوليمبس .Olympus Optical Company Ltd، وشركة سوني Sony Corporation وشركة توبكون Topcon Corporation .

يمكن التعرّف على مدخل التكاليف المستهدفة المتبع من قبل الشركات اليابانية الرائدة بتوضيح نتائج الدراسة التي توصل لها الباحثان Cooper and Slagmulder، حيث بينت هذه الدراسة أن لكل شركة من هذه الشركات طريقتها الخاصة بها والمختلفة عن الآخريات في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة. ولكن رغم هذا الاختلاف في التطبيق والممارسة، إلا أن هناك ثلاث خطوات رئيسية متفق عليها في تطبيق التكلفة المستهدفة وتحديدها من قبل هذه الشركات الستة وهي:

1- تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها) على أساس تحليل ظروف السوق والتعرف على رغبات العملاء من حيث المواصفات والأسعار والجودة، وأيضاً على أساس دراسة المنتجات المنافسة.

2- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى المنتج(Product-Level Target Costing) وتكون هذه التكلفة إما مساوية تماماً مع التكلفة المسموح بها، أو تكون قريبة منها، أو تكون وسطاً بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية (التقديرية) المحددة على أساس إمكانيات المشروع. ويتم التوصل لهذه التكلفة عن طريق قيام المصممين بإجراء التعديلات المستمرة على تصاميم المنتج.

3- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى أجزاء ومكونات المنتج Component Level Target Costing ، حيث يتم في هذه الخطوة تقسيم التكلفة لمستوى المنتج إلى عدة أجزاء حسب

العناصر المكونة للمنتج، وذلك تسهيلاً لعمل الجهات المسئولة عن كل جزء من أجزاء المنتج بالمهام المطلوبة منها، وأيضاً لممارسة نوع من الضغط على هذه الجهات حتى تخفض تكاليفها، مع تقديم المساعدة لها على ذلك بالأفكار البناءة التي تمكنها فعلاً من تخفيض التكاليف والحصول على عوائد مناسبة.

وعلى الرغم من وجود اتفاق على هذه الخطوات الثلاث الرئيسية في الوصول للتكاليف المستهدفة، إلاّ أن لكل شركة طريقة مختلفة في التطبيق بسبب بعض العوامل المؤثرة والتي من أهمها نوعية الصناعة التي يمارسها المشروع، والمنافسة التي يواجهها.وفيما يلي توضيح للطريقة المستخدمة في تطبيق مدخل التكاليف المستهدفة من قبل شركتي تويوتا ونيسان:

شركة تويوتا:

بدأت شركة تويوتا ممارسة نشاطها كشركة فرعية لشركات تويوتا للأعمال الأتوماتيكية Toyota Automatic Loom Works ومن ثم استقلت بذاتها و أصبحت تحمل اسم تويوتا عام 1973م. وبعد ذلك قامت بتغيير اسمها من .Toyota Motor Co. Ltd إلى Toyota Corporation وكان ذلك عام 1982م، حيث اندمج مشروع تويوتا المصنّع مع مشروع تويوتا للمبيعات المحدودة لتكوين شركة تويوتا. وبحلول عام 1993م أصبحت شركة تويوتا أكبر الشركات اليابانية المصنعة للسيارات، حيث أنها تتحكم في 45% من السوق المحلي، وبعد فترة تحوّلت من شركة محلية إلى شركة عالمية تبيع منتجاتها في جميع الأسواق.

لقد كانت شركة تويوتا أول من قام باستخدام نظام التكاليف المستهدفة عام 1959م، ومن ثم انتشر استخدامه في جميع أنحاء اليابان. وعلى الرغم من أن معظم الشركات اليابانية تستخدم هذا النظام اليوم إلاّ أن لتويوتا نظام تكلفة مستهدفة يعتبر الأكثر تطوراً، إذ تلعب التكاليف التقديرية لدى تويوتا دوراً مهماً في تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج، حيث أن نظام التكاليف المستهدفة يقوم بالتقريب بين التكلفة المستهدفة (المسموح بها) والتكلفة التقديرية، وتتم عملية التقريب هذه عن طريق مقارنة التكلفة المسموح بها والتكلفة التقديرية للكشف عن مواطن الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع، ومن ثم العمل الدائم على تطوير التصميم. ولكن هذا لا يعني أن تكون التكاليف التقديرية هدفاً من أهداف التكاليف المستهدفة، وإنما هي وسيلة تساعد على الوصول للتكاليف المستهدفة. ويتم تحديد التكاليف التقديرية في تويوتا باستخدام جداول التكاليف Cost Tables التي يتم تحديثها باستمرار وفق التغيرات التي تطرأ على المعلومات التي تتضمنها تلك الجداول من أسعار المواد، ومعدل ساعات العمل، وحجم الإنتاج وتكاليفه، والأرباح السابقة والمستقبلية. وتتبع تويوتا عند قيامها بتحديد السعر المستهدف لموديل أي سيارة من السيارات التي تقوم بإنتاجها مبدأ المحافظة على نفس السعر القديم ما لم يكن هناك أي تغير طرأ على الموديل الجديد، مع الأخذ في الاعتبار أن التغير الحاصل في سعر السيارة الجديدة يلعب دوراً مهماً في تغيير موقف العميل من السيارة. لذلك فإن أي زيادة في سعر الموديل الجديد يجب أن تعتمد على مدى إدراك العميل للقيمة المضافة للوظائف الجديدة لهذا الموديل. ويتم تحديد القيمة المضافة للموديل الجديد من خلال تحليل ظروف السوق، والتعرف على مدى استعداد العميل لتحمل ودفع مبالغ إضافية مقابل تلك الوظائف أو الخصائص المضافة. ومن الجدير بالذكر هنا أن

شركة تويوتا لا تعتبر أنه من الضروري أن يرتفع سعر بيع الموديل بنفس النسبة التي زادت بها تكلفة الوظيفة المضافة، كما ترى أنه من المهم أن يكون السعر المحدد للموديل الجديد مقبولاً لدى العملاء ومحدداً على أساس أسعار المشروعات المنافسة. وهكذا فإنه كلما أضيفت وظائف جديدة للموديل الجديد كلما ارتفع سعر البيع لذلك الموديل حسب إدراك العميل لقيمة الوظائف المضافة. كما أن هناك حداً أقصى لهذا الارتفاع حسب استراتيجية المشروع، وعندما يصل المشروع إلى ذلك السعر أو الحد فإن الخيار الوحيد أمامه لتحقيق مكاسب من الوظائف المضافة هو زيادة حجم المبيعات. وقد استطاعت تويوتا تحقيق أفضل النتائج من خلال سياسة التسعير هذه المتبعة لديها، وكذلك لكونها لا تقوم بتحديد سعر البيع للموديل إلاّ قبل البدء بإنتاجه الفعلي بفترة بسيطة، بالإضافة إلى ذلك فهي تقوم بإشراك جميع المهندسين من مختلف الأقسام في عملية التصميم لتستفيد من خبراتهم وابتكاراتهم.

شركة نيسان:

أشارت دراسة (Cooper and Slgmulder, 1999) أن شركة نيسان تأسست عام 1933م كأحد أكبر الشركات اليابانية من حيث الانتشار العالمي، حيث كانت تمتلك ستة وثلاثين مصنعاً في اثنين وعشرين دولة، وتقوم بتسويق منتجاتها المتمثلة بالسيارات والشاحنات في مائة وخمسين دولة عبر ثلاثمائة وتسعين مركزاً توزيعيا، وأكثر من عشرة آلاف مركزٍ ترويجي. وفي عام 1990م أصبحت شركة نيسان تحتل المرتبة الرابعة عالمياً في مجال صناعة السيارات، حيث أنتجت ما يفوق ثلاثة ملايين سيارة، مما يشكل 10% من الطلب العالمي على السيارات والشاحنات. وتقوم نيسان بإتباع الحديث دائماً من النظم والسياسات في مشروعاتها، ويعتبر نظام

التكاليف المستهدفة من أهم هذه النظم التي تستخدمها الشركة. فهي تقوم بتطبيقه عن طريق البدء بتحديد السعر المستهدف للموديل الجديد على أساس ظروف السوق، وكذلك بتحديد هامش الربح المستهدف لذلك الموديل وفق الأهداف الربحية المخططة، لتتمكن بالتالي من تحديد التكلفة المستهدفة. وعند عدم إمكانية إنتاج الموديل وفق التكلفة المستهدفة فهي تقوم بأنشطة هندسة القيمة التي تمكنها من تخفيض التكاليف. وتمر عملية إدخال موديل جديد لدى شركة نيسان بثلاث مراحل أساسية وهي: مرحلة التصميم، ومرحلة التطوير، ومرحلة الإنتاج، حيث يتم في المرحلة الأولى وضع التصميم المبدئي للموديل الجديد، ويستغرق ذلك وقتاً قد يقارب السنتين. أما في المرحلة الثانية فيتم التجهيز لعملية الإنتاج وتستغرق هذه المرحلة ما يقارب الأربع سنوات. وفي المرحلة الثالثة والأخيرة يتم البدء بالتصنيع للموديل، وتستغرق أيضاً هذه المرحلة ما يقارب الأربع سنوات، لتكون بذلك المدة اللازمة لإنتاج موديل جديد ما يقارب العشر سنوات.

ولشركة نيسان نظام تكاليف موحد في جميع مصانع التجميع التابعة لها، ويهتم هذا النظام بتوضيح التكاليف وربطها بالجزء من الإنتاج المتسبب في حدوثها. وإن ما يوضح ذلك البرنامج الذي أوجدته نيسان من أجل تتبع أكبر قدر من التكاليف وربطها بصورة مباشرة بالإنتاج، مما يعني تحويل معظم التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة. وبذلك أصبحت التكاليف المباشرة 85%، أما التكاليف غير المباشرة فأصبحت تشكل 10% فقط من التكاليف الإنتاجية، في حين أن التكاليف الإدارية تستحوذ فقط على 5% من إجمالي التكاليف. ولقد ساعد هذا النظام شركة نيسان على التوصل إلى أربع نتائج مهمة هي كالآتي:

1- الرقابة على التكاليف والتأكد من تحقيق التكلفة المستهدفة على مدار دورة حياة المنتج.

2- تقدير الأرباح المستقبلية أثناء إعداد الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل.

3- تحديد أفضل الأجزاء والمواصفات للموديل الجديد.

4- تحديد الموديلات غير المربحة والتوقف عن إنتاجها.

أما عن النموذج الثاني فهو في الولايات المتحدة الأمريكية، إذ طبقت كبريات الشركات الأمريكية مدخل التكلفة المستهدفة، منها على سبيل المثال لا الحصر شركة بوينغ وشركة كاتربلر وشركة دايملركرايسلر. ففي دراسة قام بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبرعاية من جامعة أكرون، والتي كان الهدف منها تحديد أفضل الممارسات لمدخل التكلفة المستهدفة في مجموعة متنوعة من الشركات ومستوى النجاح الذي تم تحقيقه، والعوامل التي تؤثر في نجاح هذه التطبيقات. وقد خلصت تلك الدراسة إلى أن شركة بوينغ وشركة كاتربلر وشركة دايملركرايسلر تطبق مدخل التكلفة المستهدفة. وفيما يلي وصف لأهم تطبيقات التكلفة المستهدفة في هذه الشركات:

بوينغ الأمريكية:

تأسست شركة بوينغ عام 1916 على يد وليام بوينغ، وهي تعد في الوقت الحاضر من كبريات الشركات العملاقة في العالم و المتخصصة في إنتاج مختلف أنواع الطائرات الحديثة.

وقد كان من نتائج الدراسة التي أجراها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الشركة تتبع مدخل التكلفة المستهدفة بالطريقة التالية:

1- تقوم الشركة بتحديد الأسعار السائدة في السوق لتحديد التكلفة المستهدفة وبالصيغة نفسها.

السعر – هامش الربح =التكلفة المستهدفة.

2- تعمل الشركة على التركيز على العملاء من حيث الجودة والتكلفة.

3- التركيز على تصميم المنتجات لذلك يجب أن تبدأ التغيرات الهندسية قبل البدء في عملية التصنيع، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة قبل الصنع.

4- تشكيل لجنة مكونة من جميع الأقسام التابعة للشركة للإشراف على العملية الإنتاجية من المرحلة الأولى وإلى النهاية.

5- إدماج سلسة القيمة والتي تبدأ بالموردين، والإنتاج، والموزعين، والعملاء.

شركة دايملركرايسلر:

تأسست شركة كرايسلر لصناعة السيارات منذ عام 1923، وتعتبر من أشهر الشركات الأمريكية في صناعة السيارات. ففي عام 1998 اندمجت شركة كرايسلر مع شركة دايملربنز الألمانية في صفقة وصفت بأنها صفقة القرن ليصبح اسم التكتل الجديد شركة دايملركرايسلر مملوكة لمستثمرين أمريكيين وأوروبيين ودوليين. وترتكز شركة دايملركرايسلر على قيادة التكنولوجيا وعلى التصميم القوي لتحقيق الحضور العالمي لماركات سياراتها.

وقد جاء في الدراسة التي قام بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ان شركة دايملركرايسلر استخدمت وطورت مدخل التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليفها، حيث أنها تعمل على تحديد السعر المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة. ثم تقوم بوضع أسلوب رقابة قوي على التكاليف الذي يمكن إدارة الشركة من التأكد من سير وتنفيذ ما خطط له. كذلك جاء في الدراسة المذكورة أن

شركة دايملركرايسلر قد عملت على توثيق وتطوير علاقاتها مع الموردين حيث قامت بتطوير مدة العد من سنتين إلى مدة غير محددة تمتد على امتداد بقاء موديل السيارة في الأسواق. كما قامت بإشراك الموردين في صياغة الأفكار الخاصة بتطوير موديل السيارة، مما جعل مسؤولية الموردين عن المنتج جزءاً لا يتجزأ من مسؤولية الشركة من اجل تخفيض تكاليفها. وقد ساعد هذا على وجود هدف مشترك بين الشركة والموردين مبنية على تخفيض التكاليف، تمكنت من خلاله الشركة بفضل تعاونها مع الموردين من تخفيض الوقت اللازم لإنتاج الموديل الجديد للسيارة من 234 إلى 160 أسبوع، تبعه تخفيض في التكاليف قدر ببليون دولار خلال الفترة 1980-1994. كما قامت الشركة بفحص كافة المراحل التي يمر بها المنتج لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع لتخفيضه بالقدر اللازم، وذلك من خلال التعرف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

أما عن النموذج الثالث فهو تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات التركية يشير(محمد امين، 2008) في دراسته التي شملت 500 شركة في الصناعات التحويلية والمدرجة في غرفة تجارة أسطنبول إلى ان67% من هذه الشركات تطبق مبدأ التكاليف المستهدفة. أما عن الإستراتجية التي تتبع في تطبيق التكلفة المستهدفة في هذه الشركات فقد بينت الدراسة المذكورة أن هذه الشركات كانت تخطط للأرباح نتيجة جمع معلومات حول السعر والمبيعات ومطالب وتوقعات العملاء، على اعتبار أنها نقطة الانطلاق لتطبيق التكلفة المستهدفة، وذلك للعثور على الميزة التنافسية للمنتج من حيث السعر والجودة وانخفاض التكاليف، والذي هو مبدأ أساسي في

التكلفة المستهدفة. وبعد ذلك تقوم هذه الشركات بتطوير وتصميم المنتج عن طريق مراجعة أوضاعها الداخلية وتعديل خططها لتخفيض التكاليف للتوصل إلى التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث

أسلوب سلسلة القيمة

2-3 -1 المقدمة:

يتناول هذا المبحث مفهوم سلسلة القيمة ونشأته وتطوره والفوائد المتحققة للشركات من تطبيقه. كما يناقش مقومات سلسلة القيمة، والأنشطة الداخلية في بنائها ومزاياها ومنهجية تحليلها. أخيرا يصف خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات، والعلاقة بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة.

2-3-2 مفهوم سلسلة القيمة:

يعرف (Porter، 1996) سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة أو العمليات الداخلية التي تنجزها الشركة والمتعلقة بــتصميم، و إنتاج، وتسليم، وتدعيم المنتج ". نلاحظ من هذا التعريف أن الكاتب المذكور يقدم وصفا لسلسلة القيمة دون ان يوضح الهدف من بنائها وان مفهوم سلسلة القيمة مقتصر على الرؤيا الداخلية، وإنه أهمل العلاقات مع الموردين .

كما عرف (Porter and Millar, 1985) سلسلة القيمة بأنها "نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تترابط مع بعضها البعض، وتبرز أهمية هذا الترابط عندما تؤثر طريقة أداء نشاط اخرى او فاعليتها ، فعلى سبيل المثال قد يساعد الاهتمام بتصميم المنتج واختيار المواد الأولية الجيدة الداخلة في صنع المنتج ، على خفض تكاليف خدمة ما بعد البيع" ونلاحظ ان هذا التعريف ركز على العلاقات القائمة داخل سلسلة القيمة وأهميتها في تحقيق الأهداف.

ويرى (Robinson, 1994) أن سلسلة القيمة هي" طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها الشركة بحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية أو المحتملة لتحقيق ميزة تنافسية". وعند تحليل هذا التعريف نلاحظ أنه يقتصر على تحليل سلسلة القيمة للشركة كمصدر لتحقيق المزايا التنافسية، ويتجاهل استغلال العلاقات مع الموردين والمستهلكين كمصدر لتحقيق مزايا تنافسية، وانه لم يقدم وصفا لماهية سلسلة القيمة واكتفى بذكر الغرض من تحليلها، كذلك لم يقدم وصفا لأنشطة سلسلة القيمة والعلاقات القائمة بينها.

أما (Dekker, 2003) فقد عرف سلسلة القيمة على أنها" عدد من العلاقات والروابط المتنوعة داخل سلسلة القيمة، ويمكن تحديد أربع أنواع من العلاقات داخل سلسلة القيمة هي العلاقات مع الموردين، والعلاقات مع المستهلكين والعلاقات الداخلية بين أنشطة سلسلة القيمة، والعلاقات بين سلاسل القيمة"

وتناول (Lancaster and Walters, 2000) تعريف سلسلة القيمة على انها "اداة تستخدم لتجزئة نشاطات الشركة إلى مجموعة من الأنشطة، وذلك بهدف تحديد مصادر المزايا التنافسية للشركة " ويؤخذ على هذا التعريف نفس النقاط في التعاريف السابقة .

ولأغراض هذا البحث يمكننا تعريف سلسلة القيمة بأنها عبارة عن " أسلوب لتحليل أنشطة الشركة إلى مجموعة من العمليات الداخلية والخارجية والمترابطة مع بعضها البعض، لتوليد القيمة، بداية من المصادر الأساسية للمواد الأولية وحتى الاستخدام النهائي للمنتج، وذلك بهدف فهم اثر هذه العمليات وتصنيفها إلى عمليات مضيفة للقيمة و عمليات غير مضيفة للقيمة لتحقيق مزايا تنافسية للشركة".

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن تحليل سلسلة القيمة إلى مجموعة أنشطة يساعد الإدارة على اكتشاف نقاط الضعف والقوة للشركة، من أجل معرفة المزايا التنافسية لهذه الشركة. كما ويتبنى هذا التعريف المنظور الخارجي لما يجب ان تكون عليه التكاليف، ويتضح ذلك عن طريق تقسيم الأنشطة إلى عمليات مضيفة للقيمة، وأخرى غير مضيفة للقيمة، ليتم استبعادها من هيكل التكاليف.

وقد ورد في دراسة (Harwood , 2004) مجموعة من الأسئلة التي يمكن الاعتماد عليها للحكم على نشاط القيمة وهي كالآتي:

- هل المستهلك على استعداد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط ؟
- اذا حذف النشاط هل المستهلك سيلاحظ ذلك ؟
- اذا تم حذف النشاط هل سيؤثر ذلك على قدرة المخرجات على الوفاء باحتياجات المستهلك ؟

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص المضامين التالية لسلسلة القيمة:

1- يعمل مفهوم سلسلة القيمة على تقسيم الشركة إلى مجموعة من الأنشطة لتمكين الإدارة من تقويم قدرة أي نشاط على تحقيق أهدافه، وتحديد مواطن الضعف وتشخيص أسبابها واتخاذ القرارات الإدارية التي تمكنها من تخفيض التكلفة إلى حدودها التنافسية.

2- إن مفهوم سلسلة القيمة يهتم بالرؤية الداخلية والخارجية للشركات لما يجب أن تكون عليه التكاليف، وتعمل على تشخيص مواطن الضعف في التكاليف، كما أنها تأخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار.

3- إن مفهوم سلسلة القيمة يركز على استغلال العلاقات مع الموردين والمستهلكين كمصدر لتحقيق المزايا التنافسية.

4- تهتم سلسلة القيمة بتوليد القيمة الخاصة بموردي المواد الأولية ومن ثم تستمر في توليد وخلق القيمة بمختلف حلقاتها وخلاياها، إلى ان تصل أنشطة الأداء إلى استخدام ومعالجة المنتج الذي لم يعد صالحا للاستعمال، للحصول على المواد الأولية التي يمكن أن يتم استخدامها مرة أخرى في الصناعة.

2-3-3 منهجية سلسلة القيمة:

تتضمن منهجية سلسلة القيمة كما يرى (Ellouni, 2004) أربع خطوات أساسية هي:

1- تحديد أنشطة سلسلة القيمة: ويتم تحديد الأنشطة الرئيسية والأنشطة الثانوية والتي تكون سلسلة القيمة للشركة.

2- تحديد الأنشطة الأكثر أهمية للشركة: وتشمل هذه الخطوة تحديد الأنشطة المسئولة عن توليد الميزة التنافسية للشركة، مثل الأنشطة التي تحدد مواصفات المنتج التي يتوقع أن تكون قيمة للعميل، وتشمل الجودة والسعر والتكاليف.

3- تحديد تكلفة كل نشاط: بحيث يمكن استبعاد الأنشطة التي تكون تكلفتها أكبر من القيمة التي تضيفها لقيمة المنتج أو الخدمة.

4- إدارة سلسلة القيمة: إن أنشطة سلسلة القيمة مترابطة مع بعضها البعض، وبذلك لا يمكن إدارة أي نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بشكل منفرد عن باقي أنشطة السلسلة.

2-3-4 فوائد سلسلة القيمة:

تحقق سلسلة القيمة عدداً من المنافع ذكر (Wortell, 1998) منها ما يلي:

1- تقديم أكبر قيمة ممكنة للمستهلكين، من خلال عرض خصائص تناسب احتياجات المستهلك، إضافة إلى أن سلسلة القيمة يمكن ان تؤدي إلى خصائص جديدة ستجعل المنتج أكثر جذبا للمستهلكين.

2- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لقيمة للمنتج، وبالتالي زيادة فرص الربحية المتاحة للشركة.

3- تساعد الشركة على استغلال العلاقة الطيبة مع الموردين وتحقيق مزايا تنافسية.

4- تساعد الشركة على تحسين العلاقة مع المستهلكين عن طريق الاهتمام بخدمة ما بعد البيع.

5- تعمل على ربط أنشطة الشركة مع بعضها البعض عن طريق تقوية العلاقات الداخلية بينها، من اجل استغلال أفضل الفرص لتحقيق الأرباح.

2-3-5 مقومات سلسلة القيمة:

تقوم سلسلة القيمة على عدد من المقومات، من أهمها مايلي:

1- نشاط الخلية في سلسلة القيمة إذ يعد نشاط الخلية الدعامة الأساسية التي تعتمد عليها الشركة لخلق منتج ذي قيمة بالنسبة للمستهلك (Ropstdas , 1995).

وقد أشار (smith et al, 1992) في وصف الأنشطة الخاصة بسلسلة القيمة على أنها تلك الأنشطة المطلوبة لأداء كل من وظيفة التصميم، والإنتاج و التسويق، والتسليم ودعم المنتج. ويمكن تعريف النشاط في سلسلة القيمة بأنه " مدى مساهمة الخلية في الإضافة للتكوين المادي

للمنتج أو إضافتها إلى قيمة المنتج، وان يتم انجاز هذا النشاط بطريقة مختلفة عما يتم إنشاؤه في الشركات الأخرى.

2- قيمة المنتج أو الخدمة: أوضح (Lancaster and Waltors, 2000) أن قيمة المنتج أو الخدمة هي عبارة عن مدى قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية احتياجات المستهلكين. ويتم توليد القيمة عن طريق تحويل المدخلات إلى منتجات نهائية، وتكون هذه المنتجات هي وسيلة نقل القيمة من الشركة إلى المستهلك النهائي. ويضيف (Bowman, 1990) أن قيمة المنتج تقاس من وجهة نظر الشركة بإجمالي الإيرادات، بمعنى كمية الوحدات التي تباع مضروبة بالسعر النهائي للمنتج .

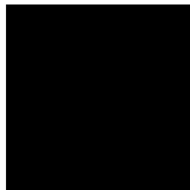
وتحقق الشركة ربحا في حال زيادة القيمة التي تولدها قيمة المنتج عن تكاليف أنشطتها. وأضاف (عاشور، 1998) أن القيمة في أنشطة سلسلة القيمة ليست ثابتة وإنما متغيرة، بحيث يتم تحديدها بفعل عوامل التنافس التي تدفع الشركة إلى التخفيض المستمر للتكاليف، مع المحافظة على جودة المنتج، مما يحقق أفضل قيمة بالنسبة للمستهلك.

3-الأهداف التي تحققها أنشطة سلسلة القيمة: يرى (Coldspink, 1999) أن الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو تقويم مساهمات العمليات الداخلية في توليد القيمة وتقويم نقاط الضعف والقوة للشركة، عن طريق تحليل أنشطة سلسلة القيمة. ويذكر (Pearceu, Robinson 1994,) انه يتم تحليل الشركة إلى مجموعة من الأنشطة، وذلك لمعرفة الأنشطة التي من الممكن أن تكون مصدرا مهما في تحقيق المزايا التنافسية للشركة.

ويشير(عاشور، 1998) إلى أن سلسلة القيمة لها أهداف أولية وأهداف نهائية تسعى لتحقيقها، حيث تتمثل الأهداف الأولية في قياس قدرة خلايا أنشطة القيمة على الإضافة للقيمة والتي تسعى أنشطة سلسلة القيمة لتحقيقها، لأغراض تحليل المركز الاستراتيجي للشركة من اجل اتخاذ القرارات اللازمة، لتصحيح قدرة الأنشطة على الإضافة للقيمة مما يساعد الشركة على التحكم في استخدام الموارد. بمعنى آخر، القدرة على التحكم في التكاليف بما يخدم الشركة في تحقيق المزايا التنافسية التي تكون بمثابة الهدف النهائي للشركة.

ويمكن للباحث أن يستخلص بأن الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو دعم قدرة الشركة على دعم القوة التنافسية من خلال تحليل أنشطة سلسلة القيمة إلى عمليات وكل عملية إلى خلايا، ومن ثم قياس قدرة كل خلية في سلسلة القيمة على الإضافة للقيمة بحيث يمكن تصنيف هذه الأنشطة إلى خلايا تضيف للقيمة، وأخرى لا تضيف إلى القيمة، وذلك بهدف استبعاد الأخيرة من أجل التحسين والتطوير المستمر للمنتج وفق رغبات العملاء.

4- نموذج سلسلة القيمة: يقصد بنموذج سلسلة القيمة بأنه المخطط الذي يجسم أنشطة وخلايا القيمة، والعلاقة بينها، وآلية توليد القيمة (Stevenson , 1990). وفيما يلي نموذجا وصفيا لسلسلة القيمة، يوضح كلاً من آلية توليد القيمة والعلاقة القائمة بين أنشطة وخلايا القيمة، والعلاقات بين خلايا القيمة، ويتكون هذا النموذج من نموذجين فرعيين، نموذج لخلايا القيمة ونموذج لأنشطة القيمة وينتج عن اندماج الأثنين معا نموذج سلسلة القيمة .



شكل رقم(2)

(عاشور ،1998)

يتألف نموذج سلسلة القيمة من مجموعة الأنشطة الأساسية المولدة للقيمة، ويتفرع عن كل نشاط اساسي انشطة ثانوية، وهذه الأنشطة غير مستقلة عن بعضها البعض، بل تربطها علاقات متبادلة (Porter and miller , 1985). وتعتبر نواتج كل خلية قيمة مدخل لخلايا قيمة اخرى، حيث تنتقل القيمة من خلية قيمة إلى أخرى ، وقد تضيف خلية القيمة إلى القيمة وقد لا تضيف إليها، وفي النهاية تصل إلى المستهلك النهائي.

5- تقارير الإضافة إلى القيمة: تعتبر تقارير الإضافة إلى القيمة احد المقومات الأساسية لأسلوب سلسلة القيمة، والتي لا يمكن تجاهلها نظرا لأنها تشكل الوسط الذي يتم من خلاله تداول المعلومات عن القدرة الإستراتيجية لخلايا القيمة، مما يساعد على اتخاذ القرارات، (عاشور ، 1998). كما أوضحت هذه الدراسة أن استخدام سلسلة القيمة يتطلب إعداد تقارير عن قدرة خلايا القيمة على الإضافة إلى القيمة، مما يساعد على إجراء تحليل للتكاليف والقيمة بهدف إدارة التكاليف، وقد اقترحت هذه الدراسة ان يتضمن التقرير المعلومات التالية:

أ- إجمالي القيمة السوقية لإنتاج الخلية المعنية.

ب- التكاليف الخاصة بهذه الخلية، ويتم تفصيل هذه التكاليف على مستوى انشطة القيمة المنبثقة عن هذه الخلية.

ج-القيمة السوقية للوحدات المحولة من خلية سابقة، حيث تندرج ضمن تكاليف الخلية المعد لها تقرير الإضافة إلى القيمة.

2-3-6 الأنشطة الداخلية في بناء سلسلة القيمة:

يوضح (Bhatt and Emadad, 2001) في أن الأنشطة الداخلية في تصنيف سلسلة القيمة عموما يمكن ان تضم نوعين رئيسيين من الأنشطة هما:

1- الأنشطة الرئيسية

2- الأنشطة الثانوية

الأنشطة الرئيسية كما يعرفها (Bowman,1990) بأنها " الأنشطة المنوط بها مهمة التكوين المادي للمنتج أو الخدمة، وتسليم وتسويق هذه المنتجات أو الخدمات إلى المشترين بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع". ويرى (عاشور، 1998) أن الأنشطة الثانوية تشير إلى الأنشطة التي تدعم الأنشطة الأساسية وتدعم بعضهما البعض.

ويصنف (Rowe, et al,1994) الأنشطة الرئيسية إلى خمس فئات هي كالآتي:

1- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الداخلية: وتتمثل بأنشطة استلام وتخزين وتوصيل المدخلات وتتضمن مناولة المواد، الرقابة على المخزون وجدولة عمليات النقل.

2- العمليات :وتتضمن عمليات تشغيل الآلات والتعبئة والتجميع وصيانة الآلات.

3- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الخارجية: وتتضمن الأنشطة المتعلقة بتجميع وتخزين وتوزيع المنتجات على حلقات سلسلة القيمة الخاصة بالمنظمة.

4- التسويق بالمبيعات: وهي تشمل جميع الوسائل التي تتبعها الشركة لتعريف المستهلك بالمنتج مما يحفزه على شراء هذه المنتجات، وتعمل على تبادل المعلومات بين المستهلك والشركة، ومن خلال أنشطة التسعير، والإعلان، والترويج، واختيار قنوات التسويق الخ.

5- خدمات ما بعد البيع : وهي جميع الأنشطة المطلوبة لاستمرار عمل المنتج أو الخدمة بعد تسليمها للمشتري، وتتمثل هذه الأنشطة في التدريب، والتصليح، وقطع الغيار، والتجهيز.

أما بالنسبة للأنشطة الثانوية، فيعرفها (Ropstadas , 1995) بأنها " الأنشطة التي تدعم الأنشطة الأساسية وتدعم بعضها البعض. " ويقسم Ropstadas الأنشطة الثانوية الى اربع فئات هي كالأتي :

1- توفير الاحتياجات: وتتمثل بوظيفة المشتريات لجميع أنشطة المنظمة من المواد الأولية والآلات والأصول، وكل ما يلزم الشركة.

2- إدارة الموارد البشرية: مثل أنشطة استقطاب العاملين، والتعيين، والتدريب، وتنمية الأفراد، وجميع الموارد التي تحتاج إليها المنظمة.

3- التطوير التكنولوجي: ويشمل العديد من الأشكال، مثل بحوث تصميم المنتج، وتصميم معدات الإنتاج، وبحوث وسائل الإعلان. بمعنى أن التطوير التكنولوجي يشمل كل نشاط يهتم بتحقيق التطوير التكنولوجي للمنظمة.

4-أنظمة الإدارة: وتشمل كل الأنشطة التي تهتم بالتمويل، والتخطيط الاستراتيجي، والمحاسبة والإدارة العامة، وإدارة الجودة.

2-3-7 مزايا سلسلة القيمة: أشارت دراسة (Falcon , 1970) إلى أن المنظمة تكتسب العديد من المزايا عند تطبيق سلسلة القيمة، وهي كما يلي:

1- تحسين قيمة المنتج: ان المقياس الذي تقدر على أساسه قيمة المنتج هو الفرق بين ما يعنيه المنتج للمستهلك والسعر الذي يدفعه المستهلك مقابل الحصول على المنتج، وعندما نتحدث

عن تحسين قيمة المنتج فإننا نعني زيادة الفرق في النسبة بين قيمة المنتج وتكلفته بالنسبة للمستهلك.

2- إيجاد علاقة بين عناصر قيمة المنتج وبين تكلفته: فعند تخفيض عنصر التكلفة يجب معرفة انعكاس ذلك على قيمته بحيث لا يتم تخفيض قيمته والإضرار بأدائه.

3- يساعد الشركة على تصنيع منتج بأقل تكلفة من المنتجات المنافسة، وبذلك يستفيد المستهلك بحصوله على منتج بسعر اقل، مما يساعد على تحقيق أرباح أكبر من المنافسين.

4- تعتبر سلسلة القيمة أداة فعالة تساعد في التصميم، لأنها طريقة تعمل على تحليل عناصر المنتج بشكل يضمن إعادة تصميم المنتج بما يشكل يضمن فقط الخصائص التي يرغبها العميل.

5- ويرى الباحث أن أفضل ميزة تحققها سلسلة القيمة هي القدرة على المنافسة، بحيث يمكن إنتاج المنتجات بأقل تكلفة من منافسيها بأعلى جودة للمنتج، وفي اقل وقت ممكن، عن طريق إقامة علاقات وطيدة مع الموردين، والعناية بالعملاء لتمكين الشركة من منافسة الغير بطريقة أكثر فاعلية.

2-3-8: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقنية سلسلة القيمة:

1- بمرحلة البحث والتطوير- تبدأ سلسلة القيمة خلال هذه المرحلة إجراء مجموعة من الدراسات التحليلية في سبيل وضع التصور الأولي حول مواصفات المنتج وسعره، ومن هذه الدراسات دراسة جدوى للمنتج، وتحليل السوق، ودراسات تتعلق بالموردين وغيرها.

2-مرحلة التصميم- يقوم المهندسون في هذه المرحلة بتصميم المنتج من حيث الشكل والحجم والخصائص والوظائف بناء على الدراسات التي تم إجراؤها في المرحلة السابقة. وهنا يأتي دور مدخل التكلفة المستهدفة التي تركز على تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، ويتم تحديد الفجوة التكاليفية بين التكلفة الجارية للمنتج والتكلفة المستهدفة.

3- مرحلة الإنتاج- وتشمل كافة العمليات التشغيلية التي تؤدي إلى اخراج المنتج النهائي إلى الأسواق، ويتم خلال هذه المرحلة تقصي التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال ما يلي:

أ- التحليل الوظيفي للمنتج: حيث يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والوظائف الثانوية ويتم مقارنة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع بتلك الوظيفة، ليتم استبعاد الوظائف غير الضرورية التي تزيد من التكاليف ولا تضيف قيمة للمنتج فالعميل لن يدفع لوظائف لا تضيف قيمة للمنتج. وبعد عمل التحليل السابق يتم توزيع التكاليف المستهدفة للمنتج على وظائف المنتج.

ب- تحليل مكونات المنتج: تخصيص التكاليف المستهدفة للمنتج على الوظائف، وبناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة، يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة، وذلك بالاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصنيع المنتج، بحيث يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء الاعتبارات الفنية لجودة المنتج، ويتم تخصيص التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف إلى تكاليف مستهدفة على مستوى المكونات، ليتم تحديد المكونات التي يمكن استبعادها بهدف تخفيض التكاليف.

ج- العلاقة مع الموردين: بعد تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يتم مقارنة الأسعار المعروضة من قبل موردي المواد الأولية والمكونات للمنتج، فإذا كانت الأسعار مقبولة تقوم الشركة بقبولها، أما اذا كانت الأسعار مرتفعة فيتم التفاوض بشأنها للحصول على أسعار اقل. كما قد ترسل الشركة مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليف المكونات. كما قد تتفق الشركة على توريد المكونات إلى مراكز الإنتاج مباشرة لتخفيض تكلفة التخزين.

4- التسويق: بعد أن أصبح المنتج جاهزا لطرحه في الأسواق المستهدفة تبدأ مرحلة التسويق للمنتج من خلال الدعاية والإعلان، وبكافة الوسائل، لإظهار المزايا التنافسية للمنتج، ويقوم قسم التسويق بتزويد قسم التصميم بمعلومات عن ردود أفعال المستهلكين، ليتم التعديل بما يتلاءم مع أذواق المستهلكين.

ه – خدمات ما بعد البيع من خلال عمليات الصيانة والتركيب للمنتج وتزويد المستهلكين بالمعلومات عن المنتج.

2-3-9 العلاقة بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة:

من خلال الاستعراض السابق لمدخل التكلفة المستهدفة وتحليل سلسلة القيمة يمكن توضيح العلاقة بين المدخلين باعتبارهما مدخلين يستخدمان في مجال تخفيض التكاليف، ويمكن توضيح العلاقة ضمن النقاط التالية:

1- يتشابه المدخلان بالتركيز على تخفيض التكاليف للمنتج أو الخدمة باشتراكهما برؤية الأسواق لما يجب أن تكون عليه التكاليف، كما أن تحقيق التخفيض المستمر للتكلفة هدف موحد للمدخلين.

2- المحافظة على جودة المنتج عند تخفيض التكاليف حيث يهتم المدخلان بتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج.

3- متطلبات المستهلك من أهم الأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد التكلفة.

4- يتحقق التكامل بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة عند تطبيقهما في الشركة، حيث أن التكلفة المستهدفة تركز على تحديد التكلفة مسبقا في حين يعمل مدخل سلسلة القيمة على التخفيض المستمر لهذه التكاليف المحددة مسبقا عن طريق استبعاد الخلايا التي لا تضيف قيمة للمنتج.

5- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحليل المنتج من حيث المراحل التي يمر بها من البحث والتطوير والتصميم والإنتاج والتسويق والبيع وخدمة ما بعد البيع، بهدف أداء هذه الوظائف، بحيث تكون التكلفة الناتجة تكلفة إجمالية. وهنا تظهر أهمية أنشطة سلسلة القيمة التي تقوم على تحليل الشركة إلى أنشطة ومن ثم تحديد تكلفة كل من هذه الأنشطة لمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة للتحكم في تخفيض التكاليف بما يحقق مزايا تنافسية للشركة.

المبحث الرابع

مستويات الأداء

2-4-1 المقدمة:

يتناول المبحث الثاني مفهوم قياس الأداء وأهداف ومواصفات نظام قياس الأداء، وأنواع مقاييس الأداء والمقاييس الشائعة التي تقيس مستويات الأداء، وأخيرا اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء.

2-4-2مفهوم قياس مستويات الأداء:

قام العديد من الباحثين بتعريف قياس مستويات الأداء، ومن هذه التعاريف ما يلي:

يعرف (Hopf, et al, 1998) مستوى الأداء بأنه " عملية تقويم التقدم نحو تحقيق أهداف محددة مسبقا، وتوفر هذه العملية معلومات عن كفاءة تحويل الموارد إلى منتجات، وعن جودة هذه المنتجات مثل نشاط ما مقارنة بالأهداف المحددة له".

كما يعرف (منصور، 1995) مستوى الأداء بأنه "النظام الذي يمكن من خلاله الوقوف على مستوى كفاءة الأداء الفعلي لكافة الأنشطة، ويضع أمام المسئولين عن إدارة الشركة صورة تفصيلية عن نتائج هذه المستويات للأداء والكشف أولاً بأول عن قرارات لعلاج السلبيات وتصحيح مسار العمل حتى يتحسن مستوى الأداء وترتفع الإنتاجية".

2-4- 3 أهداف نظام قياس مستوى الأداء:

يؤكد (صفاء، 2003) أن الأهداف من قياس مستويات الأداء هي ما يلي:

1- توفير المعلومات التي يمكن بواسطتها التأثير على مستويات الأداء وهذه المعلومات يمكن توفيرها من خلال مقاييس الأداء.

3- توفير حافز يبعث على تحسين الأداء: حيث يساعد نظام قياس وتقويم الأداء على تحفيز العاملين في المنظمة، فإذا ما تبين من خلال تبادل معلومات قياس وتقويم مستويات الأداء أن بعض المؤشرات كانت ضعيفة، فيمكن للمنظمة ان تستخدم سياسة العقاب والثواب لخلق الدافع لدى العاملين لتحسين أدائهم.

4- دعم عملية اتخاذ القرار: عن طريق إعداد تقارير الأداء ولكافة المستويات التي تضمن المعلومات اللازمة والتي تدعم عملية اتخاذ القرارات واتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة.

5- توجيه الإدارة نحو مواطن التحسين في مستويات الأداء، والتي تحقق القدرة التنافسية من خلال احتواء وتضمين عملية التقويم مؤشرات تكشف عن أداء ومركز المنافسين.

6- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، والحكم على درجة التقيد في تحقيق أهدافها والمعوقات التي تؤثر على كفاءة أداء المنظمة.

7- قياس كفاءة الأنشطة محل التقويم، وتحديد ما يحتاج منها إلى تطوير، والتركيز على تلك الأنشطة التي يتبين أنها تحقق انحرافاً سالباً عن مستوى الأداء المستهدف، أو تحتاج إلى تعزيز لانحرافها الموجب عن المستوى المحدد.

ويرى الباحث أن الأهداف الرئيسية لنظم قياس مستويات الأداء تتمثل بما يلي:

1- العمل على التحسين المستمر لمستويات الأداء في الشركة.

2- تفادي المشاكل التي من الممكن أن تواجه الشركة عن طريق الاستفادة من التغذية المرتدة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

3- إذا ما تبين أن أحدى الوحدات التنظيمية تحقق مستويات أداء مرتفعة فيمكن للإدارة مكافآة العاملين فيها، كذلك معاقبة العاملين الذين تكون مستويات أدائهم ضعيفة مقارنة بالأهداف المرسومة لهم.

2-4-4 مبادئ قياس مستويات الأداء:

يقوم قياس الأداء على استخدام عدد من المبادئ، وقد ذكر (Al- Hedathy, 2000) أهم هذه المبادئ، وهي:

1- أن يتم قياس ما هو مهم من وجهة نظر المستهلك.

2- أن يتم وضع وتطوير مقاييس الأداء التي تقيس مستويات الأداء بمشاركة جميع أفراد المنظمة.

3- أن يكون مقياس الأداء مفهوما من قبل مستخدمه.

4- أن يتم تزويد الإدارة بالنتائج الأساسية عن قياس الأداء لكافة المستويات من اجل تطوير وتحفيز تلك المستويات، وتوفير المعلومات لتحديد ما يجب عمله.

2-4-5 مواصفات نظام مؤشرات الأداء الجيد: ينبغي توافر مواصفات محددة في نظام قياس، مستويات الأداء. لذا يؤكد (Kutucuoughu, 2001) على ضرورة توافر المواصفات التالية في نظام قياس مستويات الأداء الفاعل.

1- ربط مقاييس الأداء بالأهداف الأساسية للمنظمة، بحيث تأخذ بالاعتبار عند تحديد مقاييس الأداء القدرات التنافسية للمنظمة، والاهتمامات المختلفة لأصحاب المصلحة بالمنظمة،(كالمساهمين، والعاملين، والعملاء، والمجتمع، والبيئة)

2- تعدد الأبعاد التي يتم تصنيف المقاييس تبعا لها، فالتركيز على جانب واحد في تقويم وتصنيف مقاييس الأداء قد يؤدي إلى نتائج كلية ضعيفة، فمثلا لو ركزت المنظمة على مقاييس الأداء المرتبطة بتتبع الجودة دون أن تأخذ بالاعتبار الأداء المالي ومقاييسه، قد يساعد هذا على إكساب المنظمة القدرة على المنافسة في السوق، إلا إن تجاهل البعد المالي للمنظمة في مقاييس الأداء قد ينتج عنه نتائج مالية ضعيفة لا تؤهل المنظمة بالأستمرار في تحقيق أرباح، وهو أهم هدف للمنظمة.

3- إشراك العاملين في المنظمة في عملية وضع المقاييس بحيث تكون متفقاً عليها ومقبولة من الجميع، وان تكون موضوعية بحيث يمكن تطبيقها.

4- استخدام المقاييس الشخصية إلى جانب المقاييس الموضوعية.

2-4-6 أنواع مقاييس الأداء:

يشير (حسين، 2001) بان لجنة المحاسبة الإدارية الأمريكية وضعت نموذجاً شاملاً لقياس وتقويم مستويات الأداء. ويتكون النموذج من ستة مجموعات رئيسية لمؤشرات قياس مستويات الأداء وهي:

1- المؤشرات البيئية: يجب أن تكون المنظمة على علم تام بمسؤولياتها البيئية وذلك من نواحٍ عديدة، مثل أسلوب استخدامها للموارد المحدودة، وعمليات إعادة التدوير ودرجة الأمان والسلامة في عمليات المنظمة واقترحت اللجنة المؤشرات التالية:

- عدد ساعات الخدمات التي تقدمها المنظمة للمجتمع .
- عدد ساعات أنشطة التصنيع.
- نسبة المواد التي تم تدويرها إلى إجمالي المواد.
- حجم الملوثات والأضرار البيئية التي قامت بها المنظمة.
- حالات الإصابات والحوادث التي حدثت بسبب المنظمة.
- التعويضات التي دفعتها المنظمة.

2- مؤشرات السوق والمستهلك: لقد أصبح رضا العميل من أهم اهتمامات المنظمة، سواء من حيث رضاه عن جودة السلعة أو الخدمة وسرعة تقديمها، او الحصول عليها في الوقت المناسب، وبالتكلفة المنافسة، وبالتنوع الذي يرغبه المستهلك. وقد اقترحت اللجنة بعض المؤشرات التي تقيس رضا العميل مثل:

- نصيب المنظمة في السوق.
- عدد العملاء الجدد وعدد الذين تم فقدهم.
- رضا العملاء.
- مدى جودة المنتج.
- سرعة الرد على العملاء.

3- المؤشرات التنافسية: يجب على المنظمة ان تعرف أحوال منافسيها وان تتوافر المعلومات بصورة وافية، بحيث توضح نقاط قوة وضعف المنافس. وفيما يلي بعض المؤشرات المقترحة لذلك:

- نصيب كل منافس في السوق.
- مدى جودة المنافسين.
- مدى سرعة تقديم السلعة أو الخدمة لدى المنافسين.
- المؤشرات المالية لدى المنافسين.
- جودة سعر الخدمة أو السلعة لدى المنافسين.
- رضا العميل عن المنافسين.

4- مؤشرات التشغيل الداخلية: أشارت اللجنة إلى أهمية جودة الإجراءات الداخلية للعمل، لأنها تعتبر نقطة اتصال بين الموردين والعملاء، ولهذا فهي تعمل على تحويل مدخلاتها إلى مخرجات، وذلك بأعلى درجة من الجودة، وبأقل تكلفة، وفي الوقت المطلوب. وقد اقترحت اللجنة بعض المؤشرات الآتية:

- الوقت اللازم لتطوير المنتج.
- عدد المنتجات الجديدة.
- متوسط فترة التشغيل.
- نسبة المبيعات إلى حجم التوظيف لدى المنظمة.
- متوسط فترة التخزين.

5- مؤشرات أداء الموارد البشرية: إن رضا العاملين لا يقل أهمية عن رضا العملاء، ويجب ان يشعر العاملون بالرضا لكي تستمر المنظمة وتحقق أهدافها الإستراتيجية. وقد اقترحت اللجنة بعض المؤشرات لتقويم أداء الموارد البشرية منها ما يلي:

- عدد ساعات التدريب لكل فرد.
- معدل دوران العاملين.
- عدد العاملين الذين تم توظيفهم الى اجمالي عدد الطلبات المقدمة.
- مدى ولاء العاملين.

6- المؤشرات المالية : هناك العديد من المقاييس والمؤشرات المالية لقياس اداء المنظمة منها ما يلي :

- معدل زيادة الإيرادات.
- معدل العائد على الاستثمار.
- معدل العائد على رأس المال العامل.
- معدل العائد على حقوق الملكية.
- حجم المبيعات الحالي.
- قيمة المبيعات.
- إيراد المنتجات الجديدة.
- إيراد العامل الواحد.

ولأغراض هذه الدراسة سيتم التركيز على نوعين من مؤشرات الأداء، المستوى الأول نتائج أعمال الشركة، ويتضمن بعدين أساسيين هما: البعد المالي، والبعد التسويقي.

1- البعد المالي: ويتضمن المؤشرات الخاصة بربحية المنظمة ومن أهمها ما يلي:

أ- قيمة المبيعات: تتأثر قيمة المبيعات بمراحل دورة حياة الشركة، وما إذا كانت الشركة في مرحلة النمو أو في مرحلة النضج أو في مرحلة الثبات أو في مرحلة الحصاد. حيث أن نمو المبيعات، يعمل على تعظيم القيمة المحققة للمساهمين، وتقاس المبيعات بمقدار زيادة العائد على المبيعات وبمعدل نمو المبيعات للقطاعات المختلفة للشركة، مما يوفر هذا المقياس معلومات عن التغير في مستوى المبيعات لكل قطاع.

ب- صافي الربح: يرتبط البعد المالي بشكل عام بصافي الربح ويمكن ذكر المقاييس التي تقيس الربحية:

- ربحية المنظمة ومدى تطورها.
- العائد على الأصول ومدى تطوره.

2- البعد التسويقي: ويتضمن هذا البعد تقويم حصة المنظمة من مبيعات أسواق معينة. ويشتمل هذا البعد على المؤشرات التسويقية التالية:

- حصة أو نصيب الشركة في الأسواق وحصتها بالمقارنة مع حصص المنظمات الأخرى.
- نمو المبيعات وتطورها.

اما المستوى الثاني فيتمثل في نظم تشغيل وأدارة المنظمة: يركز هذا المستوى على بعد العميل حيث يؤكد (زغلول، 2003) بأن المقاييس بهذا البعد توفر معلومات ضرورية للتأكد من حصول العملاء على سلع وخدمات في الوقت المناسب وبمستوى سعر مناسب وجودة تتناسب مع احتياجاتهم وإمكانياتهم. ومن أهم المقاييس التي تقيس البعد الخاص بالعميل:

- رضا العميل ويقاس باستقصاء أراء العملاء عن تجربتهم مع المنظمة.
- الاحتفاظ بالعميل ويهتم بقياس معدل احتفاظ المنظمة بالعميل مع مرور الوقت.

2-4-7 اثر التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء:

يتضح للباحث الدور الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها مع سلسلة القيمة في تحسين مستويات الأداء وذلك لتحقيق ميزة تنافسية أفضل من المنافسين الحاليين، وذلك عن طريق استغلال العلاقة القائمة بين مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة لرفع كفاءة العمليات وتحقيق الأرباح وتجنب الأعطال مما يؤثر إيجابيا على المستويات المختلفة لأداء الشركة. حيث أن إخضاع أنشطة المنظمة ووظائفها للتقويم ابتداء من البداية المبكرة وحتى النهاية المتأخرة يزيد من فرص تحسين أداء المستويات المختلفة في الشركات لأن عملية التقويم تأخذ بالاعتبار دراسة الأسواق والمنافسين ومستويات الجودة والفعالية في الأداء وإنتاج المنتج وكذلك تقويم عمليات البيع والتسويق، وما بعد البيع، للتحقق من مدى استمرار ولاء المستهلك للمنظمة، والذي يعبر عن مدى تطور الأرباح الحالية والمستقبلية للشركة.

ويرى الباحث أيضا أن التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة معا لهما أهمية في مساعدة المديرين على تطوير وتطبيق الإستراتيجية طويلة الأجل بهدف تحقيق

ميزة مستمرة للمنظمة، بينما تعمل مقاييس الأداء على الرقابة والتأكد من تطبيق الإستراتيجية الموضوعة، ومن ثم التحديد الدقيق لمتى وأين يجب اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

خلاصة الفصل الثاني :

تناول الفصل الثاني مدخليين حديثين لإدارة التكاليف هما مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة، مع محاولة بيان اهميتهما واهدافهما ومزايا تطبيقهما، والعلاقة القائمة بينهما واثر ذلك على مستويات الأداء.

وقد تم بيان ان هنالك تطور واضح وملموس في ادارة التكاليف بالتحول من النظريات التقليدية للتكاليف الى النظريات الحديثة، التي تركز على مدخل التكلفة المستهدفة، والذي يبنى على اساس سعر المنتج وهامش الربح، وصولا الى تخفيض التكلفة وتحسين النوعية ورضا المستهلك وزيادة القدرة التنافسية. ونتيجة لهذا التحول النظري اتجهت العديد من الدول، وبالذات المتقدمة منها، الى الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة بدءا باليابان وامريكا وبقية الدول الأوروبية، عن طريق معظم الشركات العاملة فيها.وتأكيدا لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة توجهت العديد من الدراسات لدراسة هذا المدخل وما يحققه للشركات التي اخذت به، وهو ما تضمنته الدراسات السابقة التي وردت في هذا البحث.كما بين البحث اهمية مدخل التكلفة المستهدفة، ودوره في تسعير وتخفيض التكاليف وعلاقته بأسلوب سلسلة القيمة ومدى فاعلية تأثير العلاقة على مستويات اداء الشركات.

الفصل الثالث

منهجيّة الدّراسة

- المقدمة.
- أساليب جمع البيانات.
- تطوير أداة الدِّراسة.
- التعريف بأداة الدِّراسة.
- مجتمع الدِّراسة.
- عينة الدِّراسة.
- الاختبارات الخاصة بأداة القياس .
- الأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات.
- خصائص عينة الدِّراسة.

المبحث الأول

3-1 منهجيَّة الدِّراسة:

يحتوي هذا المبحث توضيحاً لمنهجية الدِّراسة المتبعة، بحيث يصف مصادر جمع البيانات، ومنهجيَّة تطوير أداة الدِّراسة، والتعريف بها، ومجتمع الدِّراسة، وعينة الدِّراسة، والاختبارات الخاصة بأداة الدِّراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات.

3-1-1 مصادر جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة لهذه الدِّراسة على بيانات ثانويَّة، وأخرى أوليـــة، وقد اشتملت المصادر الثانويَّة على الكتب، والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدِّراســـات المنشورة، ورسائل الماجستير، من أجل توضيح المفاهيم المتعلِّقـــة بالدِّراســـة، وبيـــان متغيـــرات الدِّراسة، وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيَّات الخاصة بالدراسة.

تصنَّف هذه الدِّراسة على أنهَّا دراسة ميدانيَّة لجمع البيانات الأوليَّة، وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ولجمع البيانات واختبار الفرضيَّات تمَّ استخدام أسلوب الإستبانة، حيث تمَّ تصميم نموذج الإستبانة، التي تمَّ صياغة فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة. كما قام الباحث بإجراء المقـــابلات الشخصيَّة مع عدد من المديرين الماليين ومحاسبي التكاليف في الـــشركات الـــصناعية الأردنيـــة، بهدف الاطِّلاع على واقع وإجراءات محاسبة التكاليف، وتكوين المعرفة ذات الـــصلة بموضـــوع الدراسة، ومناقشة جوانب الإستبانة، وتوضيح بعض النقاط التي كان لهم استفسارات حولها.

3-1-2 تطوير أداة الدِّراسة:

تضمنت عمليِّة تطوير الإستبانة عدة خطوات حتى وصلت إلى ما هي عليه في هذه الدِّراسة، لذلك تمَّ اعتمادها، واستخدامها، وتتلَّخص هذه الخطوات بما يلي :

1- استعراض الأدبيات المتعلِّقة بالتكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة، ومقاييس الأداء، والإطار النظري الذي انتهى إليه الباحثون.

2- بعد أن تمَّ اعتماد أبعاد الدِّراسة جميعها المتعلِّقة بالتكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء، قام الباحث بتبويب أسئلة الإستبانة ومراجعتها للتأكُّد من شموليتها، وتغطيتها لجوانب الدِّراسة الأساسيَّة.

3- بعد ظهور العناصر الأوليَّة التي شكَّلت البناء الأولي للإستبانة المشتقة أصلاً من الأدبيات والدراسات السابقة، قام الباحث بعرضها على المختصين للتأكُّد من تغطيتها، وشموليتها لجوانب الموضوع الأساسيَّة، ولزيادة القدرة على فهمها، وتطبيقها، ووضوحها، وإزالة الغموض عن عناصرها، وذلك من خلال:

عرض أداة الدِّراسة للتحكيم على عدد من الأساتذة الأكاديميين في كلٍّ من جامعة اليرموك، وجامعة البلقاء التطبيقية، وجامعة جدارا، وجامعة آل البيت، والجامعة الهاشمية، ، من أقسام المحاسبة، وقد تمَّ الأخذ بملاحظاتهم، وتعديل أداة الدِّراسة بموجبها.

4- يبيِّن الملحق رقم (1) أداة الدِّراسة بشكلها النهائي.

3-1-3 التعريف بأداة الدِّراسة:

تتكون أداة الدِّراسة من نموذج إستبانة يتضمن المتغيرات الديموغرافية لموظفي إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية ومعلومات عامة عن الشركة، وستة مجالات تتمثل فيما يلي:

المتغيرات الديمغرافية: العمر، والمؤهل العلمي، وموضوع التخصُّص، والخبرة العملية في مجال محاسبة التكاليف، والمركز الوظيفي.

المعلومات العامة عن الشركة الصناعية: عدد العاملين في الشركة، وعدد المنتجات التـــي تنتجهـــا الشركة، ورأس مال الشركة المدفوع.

مجالات الإستبانة: تتكون الإستبانة من ستة مجالات هي كالآتي:

المجال الأوَّل: ويحتوي على (10) اسئلة تتعلَّق بقياس مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الاردنية.

المجال الثَّاني: ويحتوي على (10) اسئلة تتعلَّق بقياس مستوى إدراك إدارة محاسبة التكاليف لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، وفاعليتها.

المجال الثَّالث: ويحتوي على (11) سؤالاً، تتعلَّق بقياس دور مدخل التكلفة المستهدفة بتخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية الأردنية.

المجال الرَّابع: ويحتوي على (10) أسئلة، تتعلَّق بقياس العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

المجال الخامس: ويحتوي على (12) سؤالاً، تتعلَّق بقياس الصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

المجال السادس: ويحتوي على (10) أسئلة، تتعلَّق بقياس اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية،والمتمثلة بمستوى نتائج الأعمال،ومستوى نظم ادارة الشركات .

استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات (1-5) لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطاؤها الأوزان النسبية الظاهرة في جدول رقم(2).

جدول رقم (2)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)

درجة المقياس	درجة الموافقة	الوزن النسبي
غير موافق جدا	1	0-20%
غير موافق	2	21-40%
موافق بدرجة متوسطة	3	41-60%
موافق	4	61-80%
موافق جدا	5	81-100%

وفي ظل غياب توزيع معياري تمَّ تقسيم الأوساط الحسابيَّة إلى أربع فئات: (1-1.99) تعني تأثير متدني للفئة، و(2-2.99) تعني تأثير ضعيف للفئة، و(3-3.99) تعني تأثير متوسط للفئة ،و(4-5) تعني تأثير عال للفئة. (الشويات، 2005). أمَّا الانحراف المعياري فيعتبر مقبولاً عند النقطة (50%) من الوسط الحسابي (الانحراف المعياري/الوسط الحسابي)، فإذا تجاوز (50%) من المتوسط الحسابي يعني وجود تشتُّت في الإجابات، أما إذا كان أقل من (50%) من الوسط الحسابي يعني تقارب إجابات عينة الدراسة، وعدم وجود تشتُّت في الإجابات.

3-1-4 مجتمع وعينة الدِّراسة:

1- مجتمع الدِّراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والمدرجـــة فـــي بورصة عمان المالي، حيث بلغ عدد الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (94) شـــركة، مصنَّفه كما يلي:

جدول رقم(3)

توزيع الشركات الصناعية الأردنية حسب الصناعة

الصناعة□مجتمع الدِّراسة□الشركات التي تمت تصفيتها □صافي مجتمع الدِّراسة □□الصناعات الكيماوية.□14□3□11□□الصناعات الكهربائية.□6□0□6□□الصناعات الهندسية والإنشائية.□12□2□10□□صناعة الأغذية والمشروبات.□15□4□11□□الصناعات الزجاجية والخزفية.□3□1□2□□الصناعات الاستخراجية والتعدين والتحويلية.□15□1□14□□الصناعات الورق والكرتون.□5□2□3□□الأدوية والصناعات الطبية.□9□1□8□□الصناعات الطباعة والتغليف.□2□0□2□□صناعة الملابس والجلود والنسيج.□10□2□8□□صناعة التبغ والسجائر.□3□1□2□□المجموع□94□17□77□□

يلاحظ من الجدول رقم(3) أنَّ هناك (94) شركة صناعيَّة مساهمة عامة، وموزعة على قطاعات الصناعة المختلفة المبينة في دليل الشركات المساهمة العامة الأردنيَّة لسنة 2010 . وقد تمَّ استبعاد الشركات التي تمت تصفيتها والبالغ عددها (17) شركة، ليصبح مجتمع الدِّراسة مـــن الشركات الصناعية المساهمة العامة (77) شركة، وهي التي تمَّ اختيار العينة من ضمنها.

2- عينة الدِّراسة: لغايات اختيار عينة ممثِّلة لمجتمع الدراسة قام الباحث بعرض فئـــة مجتمـــع الدِّراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة، على المختصين في قـــسم الإحـــصاء بجامعـــة اليرموك، ومناقشة المجتمع، ونوع العينة التي تتناسب مع هذا النوع من الدِّراسات.

لذلك، تمَّ سحب عينة طبقيَّة عشوائيَّة لتشمل جميع القطاعات الــصناعية، ومقــدارها (55) شركة من مجتمع الدِّراسة كما يظهر في الملحق رقم (2)، بنسبة (72%)، وذلك باستخدام برنامج (Minitab) الإحصائي، وتوزيع الإستبانة على المديرين الماليين وموظفي إدارة التكــاليف فــي الشركات عينة الدراسة، وبواقع (3) إستبانات لكل شركة، وبهذا تكون عينة الدراسة من المديرين الماليين وموظفي إدارة التكاليف في الشركات (165) موظفاً، ويبِّين الجدول التالي ما يتعلَّق بعينة الدِّراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة، ونسبة الرَّد.

جدول رقم(4)

عينة الدِّراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة حسب الصناعة

الصناعة	العينة (موظف)	الإجابات المستلمة	نسبة الاستجابة
الصناعات الكيماوية	27	21	77.8%
الصناعات الكهربائية	12	10	83%
الصناعات الهندسية والإنشائية	24	22	91.7%
صناعة الأغذية والمشروبات	21	19	90.5%
الصناعات الزجاجية والخزفية	3	3	100%
الصناعات الاستخراجية والتعدين	30	26	86.7%
صناعات الورق والكرتون	6	6	100%
الأدوية والصناعات الطبية	12	9	75%
صناعات الطباعة والتغليف	6	5	83.3%
صناعة الملابس والجلود والنسيج	18	17	94.4%
صناعة التبغ والسجائر	6	6	100%
المجموع	165	144	87.3%

يبيِّن الجدول رقم(4) أنَّ عدد مفردات العينة(165) موظفا من مختلف القطاعات الصناعية أي بنسبة (72%) من مجتمــع الدراسة، وتمَّ توزيع الإستبانة على المديرين الماليين والموظفين ذوي العلاقة بــإدارة التكــاليف، واستلام (149) استبانه منها، استثنيت منها (5) استبانات كانت غير صالحة للتحليل، وبهذا تكــون

نسبة الاستجابة (87.3 %) من عدد الاستبانات التي وزعت على الشركات الـصناعية المـساهمة العامة الأردنية.

3-1-5 الاختبارات الخاصة بأداة القياس:

1- صدق الأداة:

تهدف هذه العملية إلى التأكُّد من أنَّ الأداة التي تمَّ استخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعليـاً ما ينبغي قياسه(Sekaran, 2003)، ومن اختبارات الصدق التي تـمَّ اسـتخدامها فـي هـذه الدِّراسة:

أ- الصدق الظاهري (Face Validity): وهي عملية التأكُّد من أنَّ العبارات التـي تحتويهـا أداة الدراسة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة (Sekaran, 2003)، ولتحقيق ذلك قام الباحث بعرضها على مجموعة من المختصين الأكاديميين، والمهنيين، وذلك للتعرُّف على درجة وضوح العبارات المستخدمة، وسهولتها، وشمولها لموضوع الدِّراسة. وقام الباحـث بالتعديل المطلوب على الفقرات التي كانت تحتوي على صعوبة في الفهم.

ب- صدق المحتوى (Content Validity): يقصد بهذا الصدق مدى تعبير فقرات كـل بعـد من أبعاد الدِّراسة عن البعد الذي تنتمي إليه، وقد انصب الاهتمام على التأكُّد من أنَّ كـل بعد من أبعاد الدِّراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخـصه، وأنَّ هـذه الفقرات تقيس بالفعل هذا البعد (Sekaran, 2003)، وتمَّ قياس صدق محتـوى الإسـتبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة، وبين البعد الذي تنتمي إليه باستخدام معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation)). وقد تم اعتماد علاقات الارتبـاط

التي تزيد عن (30%)، وكانت دلالتها الإحـصائيَّة مهمـة عنـد مـستوى (α≤0.05))

(Nunnally, 1978، . والجدول رقم (5) يبيِّن هذه العلاقات.

جدول رقم (5)

معاملات ارتباط بيرسون الخاصة بقياس صدق المحتوى لأداة الدِّراسة

(ارتباط الفقرات مع البعد الذي تنتمي إليه)

رقم الفقرة□مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة□مستوى الإدراك لفاعلية مدخل التكلفة المستهدفة□دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الأردنية□**العلاقة بين** مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة□**الصعوبات الفنية في تطبيق مدخل التكلفة** المستهدفة وسلسلة القيمة□ اثر العلاقة بين كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستويات الأداء□□1□0.454 *□0.658 *□0.725 *□0.686 *□0.633 *□

0.689 *□□2□0.631 *□0.733 *□0.698 *□0.729 *□0.632 *□0.750 *□

0.640□3□□ *0.824□ *0.817□ *0.715□ *0.569□ *0.851□ *

0.651□4□□ *0.649□ *0.723□ *0.686□ *0.449□ *0.827□ *

0.699□5□□ *0.748□ *0.836□ *0.742□ *0.631□ *0.832□ *

0.663□6□□ *0.860□ *0.760□ *0.712□ *0.690□ *0.846□ *

0.649□7□□ *0.473□ *0.777□ *0.705□ *0.679□ *0.892□ *

0.654□8□□ *0.691□ *0.837□ *0.733□ *0.671□ *0.781□ *

0.744□9□□ *0.698□ *0.632□ *0.694□ *0.691□ *0.825□ *

0.765□10□□ *0.724□ *0.896□ *0.697□ *0.679□ *0.720□ *

0.790□□□11□□ *0.717□□ *□□□12□□□□□0.673 *□□□ * معامل الارتباط هام إحصائياً عند مستوى (α≤0.05)

يبين الجدول السابق نتائج معامل ارتباط بيرسون بين فقرات كل مجال من مجالات الدراسة الخاصة بقياس مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بسلسة القيمة، وأثرها على

مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وباستعراض قيم معاملات الارتباط ومستويات الدلالة يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05\geq\alpha$) بين فقرات كل مجال من مجال الدراسة مما يشير إلى وجود صدق بنائي لهذه الفقرات ضمن المجال الخاص بها.

2- ثبات الأداة (Reliability):

يقصد بثبات الأداة إمكانيَّة الحصول على نفس البيانات عند إعادة الدِّراسة باستخدام أداة الدِّراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة (Sekaran, 2003). وقام الباحث بقياس ثبات الأداة بعد تقسيمها إلى ستة أجزاء: مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مستوى إدراك موظف إدارة محاسبة التكاليف لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، ودور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الانتاج ، والصعوبات الفنية لتطبيق وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية، والعلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية، والعلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة، واثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا(Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تم الحصول عليها، وتُعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر (Sekaran, 2003)، وبتحليل البيانات تبين أنَّ نتيجة ثبات الفقرات عالٍ جداً، ويدلُّ ذلك على ثبات عالٍ للإستبانة كما يظهر في الجدول رقم(6).

جدول رقم (6)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأداة الدراسة

المجال□عدد الفقرات□معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا□ □مدى توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة.□10□0.857□ □مستوى إدراك موظف إدارة محاسبة التكاليف لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، وفاعليتها.□10□0.885□ □**دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في** الشركات الصناعية الأردنية.□11□0.931□ □**العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب** سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية□10□0.890□ □**الصعوبات الفنية لتطبيق مدخل** التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.□12□0.871□ □ **اثر العلاقة**

الأردنية. 10 **0.938** الاتجاه العام **63** **0.932**

يبين الجدول (6) نتائج كرونباخ الفا لكل مجال من مجالات الدراسة، وباستعراض قيم ألفا كرونباخ المحسوبة، نجد أنها كانت مرتفعة، حيث كان أدناها في مجال توفر المقومات، حيث بلغت (0.857). مما سبق نلاحظ أن ثبات الفقرات عالٍ جداً، ويدلُّ ذلك على ثبات عالٍ للإستبانة التي تمثل اداة الدراسة.

3-1-6 الأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات:

لقد تمَّ الاستفادة من برنامج الحُزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية:

(Statistical Package for Social Sciences (SPSS)) في تحليل البيانات التي تمَّ جمعها في هذه الدِّراسة، ونظراً لأنَّ اختيار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد بشكل رئيس على نوع البيانات المراد تحليلها، فقد تم استخدام عدة أساليب إحصائيَّة من أجل توظيف البيانات التي تمَّ الحصول عليها لتحقيق أهداف الدِّراسة. وفيما يلي أهم الأساليب التي تم استخدامها، ومبررات استخدام كلٍّ منها.

1- اختبار الثبات(Reliability Test): استخدم هذا الاختبار بهدف التحقُّق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدِّراسة كأحد المؤشرات على ثباتها، ويعد هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداماً للتأكُّد من ثبات أداة الدراسة التي تتضمَّن عدداً من الفقرات، وقام الباحث بحساب معامل كرونباخ ألفا(Cronbach Alpha) لإجابات عينة الدِّراسة التي تمَّ الحصول عليها، وتُعد القيمة المقبولة إحصائيًّاً لهذا العامل هي (60%) فأكثر

(Sekaran, 2003)، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عاليَّة كانت درجة الاتساق الداخلي عاليَّة، ومقبولة، ومؤشراً على ثبات أداة الدَّراسة.

2- اختبار معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation) يعتبــر هــذا الاختبار من أكثر معاملات الارتباط شيوعاً، ويستخدم للكشف عن مــدى وجــود علاقــة ارتباط بين متغيرين، حيث يستدلُّ على وجود هذا الارتباط من خلال الأهميَّــة الإحــصائيَّة لقيمة هذا الارتباط (Nunnally, 1978). وقد جرى استخدام هذا الاختبار بهدف الكــشف عن مدى وجود علاقة ارتباط بين كلِّ فقرة من فقرات أداة الدِّراسة مع البعد الــذي تنتمــي إليه، وانطلق الباحث في استخدام هذا الأسلوب من حقيقة أنَّ إيجاد مثل هذه العلاقة يتطلَّــب اختيار أسلوب التحليل الذي يستطيع إيجاد مثل هذه العلاقة، وقد وجد الباحــث أنَّ التحليــل المناسب هو معامل ارتباط بيرسون(Pearson Coefficient of Correlation).

3- اختبار(ت) (T-Test): يتمّ استخدام هذا الاختبار عند المقارنة بين عينتين مستقلتين تكون بيانات إحداهما في صورة رتبيَّة، والأخرى في صورة عدديَّة، حيث يُعــد مــن الاختبــارات المعلميَّة القويَّة (Parametric test). ويعتمد هــذا الاختبــار فــي عمليَّــة المقارنــة علــى المتوسطات الحسابيَّة بحيث يكون التفوق في درجة الممارسة، للمجموعة التي تحــصل علــى المتوسط الأعلى، ونظراً لتوفر البيانات التي تتناسب مع هذا التحليل، فقد تــمَّ اســتخدام هــذا الاختبار حيث يرى الباحث أنَّه الاختبار الأمثل لاختبار الفرضيات.

4- الأساليب الإحصائيَّة الوصــفيَّة (Descriptive Statistical Techniques): تــمَّ اســتخدام الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة بشكل عام بهدف الحصول على قراءات عامــة عــن خــصائص، وتركيبة عينة الدِّراسة، وتوزيعها، وقد تمَّ استخدامها بهدف إجراء المقارنــة بــين المجموعــات المختلفة التي تشكل عينة الدِّراسة. ومن الأساليب الإحصائيَّة الوصفيَّة التي تمَّ استخدامها التوزيــع

التكـــراري(Frequency Distribution)، والنـــسب المئويَّـــة(Percentages)، والوســـط الحسابي(Mean) وهو أحد مقاييس النزعة المركزيَّة الذي استخدم من أجل تحديد نـــسبة فعاليـــة التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة، وأثر ذلك على مستويات الأداء لكـــلِّ بنـــد مـــن بنـــود الاستبانة، وعليه يتمُّ تصنيف بنودها حسب درجة أهميتها وفقاً لمتوسطاتها الحـــسابيَّة، كمـــا تـــمَّ استخدام الانحراف المعياري(Standard Deviation) الذي هو أحد مقاييس التشتُّت لقياس تشتُّت الإجابات حول المتوسطات الحسابيَّة لبنود الاستبانة المختلفة.

5- تحليل التباين المتعدد (ANOVA) للكشف عن اثر المتغيرات الشخصية والوظيفية.

6- تطبيق اختبار (Scheffe) للمقارنات البعدية للكشف عن واقع الدلالة الأحصائية.

المبحث الثاني

3-2-1 خصائص عينة الدِّراسة:

تكونت عينة الدراسة من (144) موظف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، جداول (7-8) توضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية والمتغيرات الخاصة بالشركات.

جدول (7)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير□المستوى□التكرار□النسبة المئوية□النسبة المئوية

المجمعة□□العمر□أقل من 25 سنة□7□4.9□4.9□□□25−35 سنة□57□39.6□44.4□□□36−

45 سنة□36□25.0□69.4□□□46 سنة فأكثر□44□30.6□100□□□المجموع□144□100.0

□□□المؤهل العلمي□ثانويَّة

عامة□3□2.1□2.1□□□دبلوم□7□4.9□6.9□□□بكالوريوس□113□78.5□85.4□□□ماجستير□

21□14.6□100□□□دكتوراه□−□−□100□□□المجموع□144□100.0

□□□التخصص الأكاديمي□محاسبه□120□83.3□83.3□□□نظم معلومات

محاسبية□4□2.8□86.1□□□علوم مالية

ومصرفية□5□3.5□89.6□□□اقتصاد□13□9.0□98.6□□□أخرى□2□1.4□100□□□المجموع□

144□100.0

□□□الخبرة□أقل من3 سنوات□8□5.6□5.6□□□3−7سنوات□40□27.8□33.3□□□7−10

سنوات□25□17.4□50.7□□□10 سنوات فأكثر□71□49.3□100□□□المجموع□144□100.0

□□□المركز الوظيفي□مدير عام□5□3.5□3.5□□□مدير مالي□68□47.2□50.7□□□نائب مدير

مالي□2□1.4□52.1□□□رئيس

قسم□58□40.3□92.4□□□محاسب□6□4.2□96.5□□□أخرى□5□3.5□100□□□المجموع□144□

100.0

يظهر من جدول (7) ما يلي:

1- العمر:

يبيِّن الجدول رقم (7) توزيع عينة الدِّراسة حسب العمر، وقد أشـــارت النتـــائج إلـــى أنَّ (39.6%) من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين (25-35) سنة، بينما مثلت الفئة العمريَّة (35-45) سنة نسبة (25 %) من أفراد العينة، أمَّا نسبة الذين تزيد أعمارهم عن (45) سنة فقد بلغـــت (30.9%) من عينة الدِّراسة، أمَّا الذين كانت أعمارهم أقل من (25) سنة فكانت نسبة متدنية بلغت (4.9%) فقط من أفراد العينة.

من خلال هذه النتائج يلاحظ أنَّ غالبية أفراد عينة الدراسة هم في أعمار ناضجة تـــؤهلهم من تقويم مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بسلسلة القيمة، وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية بشكل أفضل، حيث يشير الجدول إلى أنَّ نسبة أفراد عينة الدراســـة الذين تقع أعمارهم بين (25-45) سنه هي (64.6%) مما يدلُّ علـــى إمكانيَّـــة الاعتمـــاد علـــى إجاباتهم .

2- المؤهل العلمي:أمَّا فيما يخص المؤهلات العلميَّة لأفراد العينة فيبَّين الجدول رقم(7) التالي أنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة (78.5%) هم من حملة الشهادة الجامعيَّة الأولى (بكالوريوس)، بينما كانت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير(14.6%)، وكان هناك (4.9%) من حملة شهادة الدبلوم، و(2.1%) من حملة درجة الثانوية العامة، في حين خلت عينـــة الدراســـة مـــن شـــهادة الدكتوراه.

ونلاحظ أنَّ ما نسبته (93.1%) من أفراد عينة الدراسة يحملون الشهادة الجامعية الأولـــى فأكثر، وهذا يجعلهم مؤهلين للإجابة على بنود الإستبانة، ويمكن ربط ذلك أنَّ غالبية أفراد عينـــة

الدراسة من الفئة العمريَّة من 25 إلى أقل من 45سنة، وهذا قد يشير إلى أنهَّم درســوا مفــاهيم، وأساليب، وطرق محاسبة التكاليف الحديثة خلال مرحلتهم الجامعيَّة، مما يزيد من إدراكهم لأهمية موضوع هذه الدِّراسة، لا سيما وأنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة هــم مــن حملــة درجــة البكالوريوس في المحاسبة كما يظهر في الجدول .

3- التخصُّص:

يبيِّن الجدول رقم (7) أنَّ ما نسبته (83.3%) مــن أفــراد عينــة الدراســة تخصــصهم الأكاديمي الرئيس هو المحاسبة، وأنَّ نسبة الذين يحملون شهادة نظم معلومات محاســبية وعلــوم مالية ومصرفية (6.3%)، وكان هناك (9%) من حملة شهادة الاقتصاد، والفئــة المتبقيَّــة بنــسبة (1.4%) من عينة الدراسة ليس لديهم أي تصنيف على سلم التخصص المذكور حيث كــان لهــم تصنيفات مختلفة عن الفئات الموضوعة في الإستبانة، وهي القانون الدولي. وخلت عينة الدراسة من شهادة إدارة الإعمال.

ومن خلال النتائج التي يعرضها الجدول أعلاه يلاحظ أنَّ غالبية أفــراد عينــة الدراســة يحملون تخصص المحاسبة و نظم المعلومــات المحاســبية، ويــشكلون نــسبة (86.1%) وهــو التخصص الرئيسي القادر على تقويم مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتهــا بسلــسلة القيمــة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية بشكل مثالي. وبربط هذه النتيجة مع تلك المعروضة في الجدول رقم (7) الذي بيَّن أنَّ غالبية أفراد عينة الدراسة من الفئة العمريَّة من 25 إلى أقل من 45 سنة، وأنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة هم من حملة درجة البكالوريوس

في المحاسبة كما يظهر في الجدول مما يشير إلى إدراكهم لفهمهم موضوع هذه الدِّراسة، وإمكانيَّة الاعتماد على إجاباتهم، وهذا يعطي فرصة لأن تكون الأجابات اكثر دقة.

4- الخبرة العمليَّة في مجال العمل الحالي:

يُظهر الجدول رقم (7) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة العمليَّة، حيث يبيِّن أنَّ هناك (49.3%) من الأفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن (10) سنوات، وان هذه الخبرات العالية تساعد الإدارة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، و أنَّ ما نسبته (17.4%) تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (7-10) سنوات، بينما بلغت نسبة عينة الدِّراسة الذين تتراوح خبرتهم ما بين(3-7) سنوات ما نسبته (27.8%)، أمَّا الذين تقل خبرتهم عن (3) سنوات فكانت نسبتهم متدنية حيث بلغت (5.7%).

ونلاحظ أيضاً من الجدول أعلاه أنَّ نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تزيد خبرتهم عن (3) سنوات كانت (94.4%)، ومن خلال ربط هذه النتيجة مع موضوع التخصص والمؤهلات العلمية نستطيع القول أنَّ عينة الدراسة لديهم القدرة على تقويم مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بسلسلة القيمة، وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية بشكل مثالي نظراً لخبرتهم العالية، وتخصصاتهم المناسبة، ومؤهلاتهم العلميَّة.

5- المركز الوظيفي:

يُظهر الجدول رقم (7) أنَّ (47.2%) من أفراد عينة الدراسة يحتلون مركز وظيفي "مدير مالي"، و أنَّ (40.3%) منهم كانوا يحتلون مركز وظيفي "رئيس قسم التكاليف"، وكذلك (4.2%) من عينة الدراسة يشغلون مركز "محاسب"، وأقل فئة من عينة الدراسة كانت (1.4) يحتلون مركز

نائب "مدير مالي"، والفئة المتبقيَّة بنسبة (3.5%) من عينة الدراسة ليس لديهم أي تـصنيف علـى السلم الوظيفي المذكور، حيث كانت لهم تصنيفات مختلفة عن الفئات الموضوعة فـي الإسـتبانة، وهي مدير دائرة، محاسب تكاليف، نائب مراقب عام. وهذا التَّدرج الوظيفي له علاقـة مباشـرة بمحاسبة التكاليف، ولعله من النقاط الإيجابيَّة التي تساعد على تقويم مدى فاعلية التكلفة المستهدفة، وعلاقتها بسلسلة القيمة، وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية بشكل مثالي ، والاطِّلاع على المستجدات المتعلَّقة بمهنة التكاليف.

ويلاحظ من الجدول رقم(7) أنَّ (88.9%) من عينة الدِّراسة هم مديرون مـاليون، نائـب مدير مالي، رئيس قسم، وهذا واضح بسبب التفويض الذي يعطيه المدير المـالي للنائـب وقـت غيابه، مما يجعل إجاباتهم أكثر دقة عن واقع الشركات التي يعملون فيها من حيث تطبيق مـدخل التكلفة المستهدفة، وسلسلة، القيمة وأثرها على مستويات الأداء، أو حتى مجموعـة مـن هـذه العناصر نتيجة خبرتهم الطويلة في مجال التكاليف وغيرها التي أهلتهم لشغل هذه الوظائف.

جدول (8)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الخاصة بالشركة

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
عدد العاملين في الشركة	أقل من 50 عامل	22	15.3
	50 – 100 عامل	23	16.0
	100 – 200 عامل	46	31.9
	200 عامل فأكثر	53	36.8
	المجموع	144	100.0
عدد المنتجات	أقل من 3 منتجات	25	17.4
	3 – 7 منتجات	18	12.5
	7 – 10 منتجات عامل	28	19.4
	10 منتجات فأكثر	73	50.7
	المجموع	144	100.0
رأس المال المدفوع	500 ألف – 1مليون دينار	29	20.1
	1 مليون –أقل من 3 مليون دينار	17	11.8
	3 – أقل من 5 مليون دينار	27	18.8
	6 مليون دينار فأكثر	71	49.3
	المجموع	144	100.0
وجود قسم تكاليف في الشركة	نعم	121	84.0
	لا	23	16.0
	المجموع	144	100.0

يظهر من جدول (8) ما يلي:

6- عدد العاملين في الشركة:

أمَّا فيما يخص عدد العاملين في الشركات عينة الدراسة فيبيِّن الجدول رقم(8) أنَّ الغالبيَّة العظمى من الشركات، وبنسبة (36.8%) لديها عدد من العاملين يزيد عن (200) عامل، وان هناك (31.9%) لديها عدد من العاملين من (100 إلى اقل من 200 عامل)، بينما كانت نسبة الشركات التي تراوح عدد العاملين فيها من (50 إلى اقل من 100 عامل) (16%)، واقل النسب كانت الشركات التي لديها عدد عاملين أقل من 50 عامل هناك بنسبة (15.3%).وهذا يبين ان معظم الشركات عينة الدراسة هي من الشركات المتوسطة، وأن الشركات الصغيرة فيها تعد قليلة.

ونلاحظ من الجدول السابق، أنَّ ما نسبته (68.7%) من الشركات عينة الدراسة لديهم عدد من العاملين يزيد عن (100) عامل، وهذا يشير إلى ارتفاع الأيدي العاملة في الشركات،

وبالتالي أمكانية تخفيض التكلفة من خلال مدخل التكلفة المستهدفة، عن طريق الأرتقاء بإنتاجيـــة عنصر العمل من خلال تطوير مهارات العمال لزيادة معدلات إنتاجيتهم.

7- عدد المنتجات التي تنتجها الشركة:

يُظهر الجدول رقم (8) أنَّ (50.7%) من الشركات عينة الدراسة تقوم على إنتـــاج (10) منتجات فأكثر، وأنَّ (19.4%) منهم ينتجون من (7) إلى أقـــل مـــن (10) منتجـــات، وكـــذلك (17.4%) من الشركات تنتج أقل من (3) منتجات، وجاءت في المرتبة الأخيرة الـــشركات التـــي تنتج من (3) إلى أقل من (7) منتجات بنسبة (12.5%).

ويلاحظ من الجدول رقم(8) أنَّ (82.6%) من الشركات عينة الدِّراسة تقوم علـــى إنتـــاج أكثر من (3) منتجات، مما يشير إلى أن الشركات تحتوى على خطوط إنتاج وأقسام بحيث تكـــون أنشطتها التشغيلية مشتركة ومترابطة بعضها ببعض عند عملية الإنتاج، وبالتالي توزيع التكـــاليف على المنتجات، وهذا يتطلب من الشركات أن تقوم باستخدام مدخل التكلفـــة المـــستهدفة وأســـلوب سلسلة القيمة من أجل تخفيض التكاليف، والوصول إلى السعر التنافسي الذي يقبله المستهلك.

8- رأس مال الشركة المدفوع (دينار أردني):

أمَّا فيما يخص رأس المال المدفوع في الشركات المساهمة العامة الأردنية عينة الدراســـة فيبَّـــين الجدول رقم(8) أنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة وبنسبة (49.3%) يزيد رأس المـــال عـــن (6) ملايين دينار، والشركات التي يتكون رأس مالها المدفوع من (3) ملايين إلى اقـــل مـــن (6) ملايين دينار بلغت نسبتها (18.8%)، وكان هناك (20.1%) من عينة الدراسة يتكون رأس مالهـــا

من (نصف مليون) إلى اقل من (1) مليون دينار، واقل نسبة كانــت (11.8%) للــشركات التـــي يتراوح رأس مالها من (1) مليون إلى اقل من(3) مليون دينار.

ونلاحظ من خلال الجدول رقم(8)، أنَّ ما نسبته (68.1%) من الشركات المساهمة العامة الأردنية عينة الدراسة يزيد رأس مالها عن (3) مليون دينار، وهــذا يــشير إلـــى أن الــشركات الأردنية بحاجة إلى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، وذلك لوجود المنافسة العالية بين الشركات نتيجة أحجامها الكبيرة المرتبطة برؤوس أموالها المرتفعة، وبحاجة إلى تخفــيض التكاليف إلى ادنى مستوياته للوصول إلى السعر التنافسي للوصول إلـــى الحــصة الأكبــر فـــي الأسواق المحلية والخارجية، لا سيما وأنَّ الغالبيَّة العظمى من الشركات تقوم على إنتاج أكثر من (10) منتجات كما يظهر في الجدول رقم (8).

10- قسم التكاليف:

يُظهر الجدول رقم (8) أنَّ (84%) من الشركات المساهمة العامة عينة الدراسة تحتــوي على قسم خاص بمحاسبة التكاليف، ومن خلال الاتصال المباشر مع المديرين الماليين فقد تبين أن هناك شركات تخصص قسما للتكاليف يكون مسؤولا بالكامل عن حساب تكلفة المنـــتج وإدارتـــه، ومحاولة تخفيض تكلفته، وأنَّ (16%) من الشركات تقوم على ممارسة أعمال محاسبة التكـــاليف من خلال أقسام أخرى كقسم المحاسبة، وقسم المالية.

ويلاحظ من الجدول السابق أنَّ الغالبية العظمى من الشركات لديها قــسم تكـــاليف، ممـــا يساعد إدارة التكاليف على احتساب تكلفة المنتج وتخفيض تكلفة المنتجات مما يؤدي إلى ســـهولة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بحيث لا يتطلب ذلك تكلفة وجهد عاليين.

3-2-2 تحليل ومناقشة النتائج:

يحتوي هذا الجزء على عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدِّراسة الميدانيَّة في ضوء فرضيَّات، وأهداف الدِّراسة التي تمَّ تحديدها في الفصل الأوَّل، ويبدأ الفصل بعرض موسع، وشامل لفرضيَّات الدِّراسة، ومناقشة نتائجها.

3-2-3 تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيَّات الدِّراسة:

يحتوي هذا الجزء على عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدِّراسة الميدانيَّة في ضوء فرضيَّات، وأهداف الدِّراسة التي تمَّ تحديدها في الفصل الأوَّل، ويبدأ الفصل بعرض موسع، وشامل لفرضيَّات الدِّراسة، ومناقشة نتائجها.

1- الفرضيَّة الأولى(H0): لا تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

يبيِّن الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمؤشرات توافر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها.

ورد في الفقرة (8) "وجود قنوات اتصال مفتوحة باستمرار بين أقسام الشركة والعملاء" بمتوسط حسابي (4.38) بنسبة (87.6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.71)، وهذا يعني أنَّ الشركة يجب أن تكون لديها بشكل دائم قنوات اتصال مفتوحة سواء بين الشركة والموردين، أو بين الشركة والعملاء، أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة، لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات المناسبة، بهدف تقديم منتجات متنوعة

وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ومعرفة أذواق المستهلكين لتلبية احتياجاتهم وذلك لتحقيق استمرارية بيع منتج الشركة بأفضل الأسعار بأقل تكاليف وأفضل جودة. كما يعني أن الشركة تدرك أن فتح قنوات الاتصال مع العملاء يساعد على تحقيق المكانة السوقية المناسبة من خلال إرضاء المستهلكين، ووصول المنتج لكافة المناطق، ومعرفة الأسعار التي يستطيع العميل دفعها مقابل منتجات الشركة.

ويوضح الجدول ذاته كذلك الآراء المتعلقة بالفقرة (6) بأنَّ الشركة "تقوم بتنمية العلاقات مع الموردين على أساس التعاون المتبادل بين الطرفين" حيث احتلَّت الأهميَّة الثانيَّة، وبوسط حسابي (4.28) بنسبة (85.6%)، وانحراف معياري (0.74). وهذا يُظهر أن هناك علاقة قوية بين الشركة والموردين، حيث أن الشركة تدرك أهمية هذه العلاقة المبنية على استمرارية المورد في تزويد الشركة بالمواد الأولية اللازمة في الوقت المناسب، من حيث الكمية والجودة والأسعار المناسبة، وذلك للقيام بالعملية الإنتاجية، ولضمان استمرارية الشركة المستقبلية والمحافظة على عملائها من خلال تخفيض التكاليف.

جدول رقم(9)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول توافر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية

الــفــقـــــرة□الرتبة□ن= (144)□درجة الأهميَّة□□□□الوسط الحسابي□الانحراف المعياري □□□1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها□4□4.26□0.79□عالية□□2- لدى الشركة مدخل فاعل للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالتكاليف.□5□4.06□0.74□عالية□□3. يتوفر الاهتمام المطلوب لإدارة التكاليف من قبل الإدارة العليا.□6□4.02□0.76□عالية□□4- تنظم الشركة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.□10□3.04□1.00□متوسطة□□5- تقوم

الشركة بتشجيع فرق العمل وتطويرها في مختلف الإدارات

والتخصصات.□9□3.56□0.98□متوسطة□□6- تقوم الشركة بتنمية العلاقات مع
الموردين على أساس التعاون المتبادل بين الطرفين.□2□4.28□0.74□عالية□□7-

تتوفر لدى الشركة معلومات كافية عن المنتج تتيح الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة من قبل

الإدارات.3 4.28 0.65 عالية 8- توجد قنوات اتصال مفتوحة باستمرار بين أقسام الشركة والعملاء.1 4.38 0.71 عالية 9- تعتمد الإدارة أسلوب تفويض

السلطات لفرق العمل لتشجعها على الإبداع

والابتكار.8 3.83 0.86 متوسطة 10- تقوم الشركة بتقويم جميع الأنشطة

والأفراد لتحديد مدى مساهمتهم في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة.

7 3.93 0.99 متوسطة   الاتجاه العام   3.97 0.55 متوسطة

وجاء في المرتبة الثالثة من حيث الأهميَّة الآراء المتعلقة بالفقرة (7) "تتوفر لدى الشركة معلومات كافية عن المنتج تتيح الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة من قبل الإدارات" وذلك بوسط حسابي (4.28) بنسبة (85.6%)، وانحراف معياري (0.65). وهذا يدلُّ على أنَّ الشركة تهتم بمعرفة مكونات المنتج وتكاليفه من خلال وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية، ووجود نظام جيد لتقدير التكاليف، بالاعتماد على التكاليف التقديرية، كما أن دراسة أسعار المنتجات المنافسة يساعد وبشكل كبير على الأخذ بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الذي لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنظيم والتنسيق لجميع إدارات وأقسام المشروع، حيث يتناول التخطيط للعملية الإنتاجية منذ البداية، وحتى يصل المنتج إلى يد المستهلك النهائي، وتحقيق جودة المنتج، والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف في أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير، وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقويم التصورات المختلفة المتاحة لذلك.

ويشير الجدول رقم (9) أيضا إلى أنَّ أقل المقومات توفراً ما ورد بشأن الفقرة (4) "تنظيم الشركة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة"، وذلك بمتوسط (3.04) بنسبة (60.8%) وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معياري (1.00). وتدل هذه النتيجة على أنَّ الشركة تهتم بشكل بسيط بإشراك العاملين لديها في محاسبة التكاليف في الدورات والبرامج التدريبية التي تساعد على التخطيط والتصميم للتكاليف. وقد يعزو الباحث السبب في ذلك إلى ارتفاع تكاليف التدريب، أو اعتماد الشركة على الخبرات الموجودة داخل الشركة لتدريب الموظفين. في الوقت نفسه جاءت نتيجة الفقرة (5) "تقوم الشركة بتشجيع فرق

العمل وتطويرها فـي مختلـف الإدارات والتخصـصات" بمتوسـط (3.56) بنـسبة (71.2%)، وانحراف معياري(0.98)، وذلك لان إنتاج المنتج سوف يمر بعدة مراحل وأقسام وإدارات حتـى يصل إلى المستهلك النهائي، وبالتالي على الشركة تشجيع فـرق العمـل مـن مختلـف الإدارات والأقسام التي تعمل على إخراج منتج بجودة عالية وبأقل التكاليف وبسعر مناسب للمستهلك.

وبشكل عام تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (9) إلى أنَّ نسبة متوسط درجـة تـوفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الـشركات الـصناعية المـساهمة العامـة الأردنية كانت عالية، حيث بلغت درجة توفرها (3.97) بنسبة (79.4%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة. أي أنَّ الشركات الأردنية قادرة على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لتوفر المقومـات اللازمة لذلك ، وأنَّ الانحراف المعياري كان منخفضاً (0.55)، حيث لم يتجاوز لكل سـؤال عـن (32%) من وسطه الحسابي، وتراوحت بين (15%−32%) فقط. وهذا يشير إلى تقـارب الآراء، وعدم وجود تشتُّت كبير بين إجاباتهم حول متغيرات الدِّراسة، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسـة(المطارنة، 2008) التي توصلت الى انه يتوفر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق مـدخل التكلفـة المستهدفة .

جدول رقم (10)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال مدى توافر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية

المجال المتوسط الحسابي الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية

المتوسط الحسابي الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية

الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية

Sig المقومات 3.97 0.55 21.04 143 0.000 قيمة (T) الجدولية 1.96

يبين الجدول رقم (10) نتائج اختبار (ت) للفرضية الأولى، إذ تشير النتائج إلى أنَّ الشركات الصناعية الأردنية تتوفر فيها مقومات لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بمتوسط حسابي (3.97) أي بنسبة (79.4%)، وان مستوى المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية ($\alpha = 0.05$)، وبلغت قيمة (ت) المحسوبة لمجال توفر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة (21.04) وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة (($\alpha = 0.05$). وبهذا يتمُّ رفض الفرضيَّة العدمية الأولى وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على انه " تتوفر في الشركات الصناعية الأردنية مقومات تمكنها من تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة".

الفرضيَّة الثانية (H0): لا يوجد مستوى مرضٍ من الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليتها لدى إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

يُبيّن الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة لمؤشرات الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليته من قبل موظفي الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها .

يلاحظ من الجدول رقم (11) أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من موظفي الشركات الصناعية المساهمة العامة عالية الأهميَّة تجاه جميع الفقرات المتعلِّقة بمؤشرات الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليته، باستثناء الفقرات رقم (1،2،6)، وأشارت النتائج إلى أنَّ أكثر مؤشرات الإدراك أهميَّة لدى موظفي التكاليف كانت بشأن ما ورد بالفقرة (8) "هناك أهمية للمعادلة التالية في تحديد التكاليف: التكلفة المستهدفة = السعر السوقي− الربح المستهدف"، وذلك بمتوسط

حسابي (4.42) بنسبة (88%)، وهي تقع ضمن الدرجة العاليــة، وانحــراف معيــاري (0.61).

ويعزو الباحث السبب إلى أهمية هذه المعادلة في احتساب التكاليف، إذ يمكن تفسيرها بأنَّ هــدف أي شركة هو تحقيق أكبر عائد ممكن من الأرباح، وذلك من خلال الوصول إلى التكلفة المستهدفة التي تلبي احتياجات العملاء، وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة. كمــا أن الــشركة مدركة لأهمية احتساب تكاليف المنتج قبل البدء بعملية الإنتاج من خلال تحديد التكاليف المباشــرة وغير المباشرة اللازمة للإنتاج، ثم تقوم الشركة بدراسة السعر السوقي الذي يــستطيع المــستهلك دفعه مقابل السلعة، مع تحقيق ربح مستهدف تخطط له الشركة، ويتم ذلك بهدف تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم بناءاً على دراسة وتحليل خصائص المنتج، والتعرف على الوظائف الأكثــر أهمية بالنسبة للمستهلك، مع المحافظة على جودة المنتج، والتي من خلالها يــتم إنتــاج المنــتج بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج ، والسعر المناسب في السوق، والذي يشبع رغبات العملاء، وهي تتطلب هذه المعادلة لقيام الشركة بتحديد سعر السوق التنافــسي للمنــتج أولا ثــم خــصم الــربح المستهدف للتوصل إلى التكلفة المستهدفة.

وجاء في الأهمية الثانية الفقرة (10) "أن الشركة تُلزم جميــع الأقــسام والإدارات علــى تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة بحيث لا تؤثر على جــودة المنــتج" بمتوســط حسابي بلغ (4.42) بنسبة (88.4%)، وهي نسبة عالية الأهمية، وانحراف معياري (0.71)، وهذا قد يدلَّ على أنَّ الشركة مدركٌة بان تخفيض تكاليف المنتج يتم من خلال قيــام الأقــسام والإدارات المختلفة في الشركة بضغط التكاليف إلى ادنى مستوى لها دون أن يكون هناك تأثير علــى جــودة المنتج.

أمَّا المرتبة الثالثة من حيث الأهميَّة فكانت النتيجة المتعلقة بالفقرة (3) "إن إدارة الشركة تهتم بمعرفة السعر التنافسي للمنتج لدوره في احتساب التكلفة المستهدفة" بمتوسط (4.33) بنسبة (86.6%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، وانحراف معياري (0.76)، وهذا يتعلَّق بقدرة الشركة على اتخاذ قرارات التسعير، والتي تعتبر من أهم القرارات التي تواجه الإدارة ، وذلك لأن قرارات التسعير تؤثر على مستوى الأرباح، وعلى قدرة الشركة على البقاء في الأسواق، والمنافسة وعلى أمكانية تسويق منتجاتها، وان دراسة الأسعار التنافسية طريقة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بناء على السعر التنافسي، والذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه مقابل الحصول على هذا المنتج.

ويلاحظ من الجدول رقم (11) أيضاً، أنَّ أقل مؤشرات الإدراك أهميَّة لدى موظفي الشركات الصناعية المساهمة العامة عينة الدراسة، هو المتعلق بالفقرة (1) "هل سبق لإدارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة" بمتوسط حسابي (3.62) بنسبة (72.4%)، وهو يقع ضمن الدرجة المتوسطة، والانحراف المعياري (0.92). وهذا يعني أن الشركات الصناعية المساهمة العامة لا تعرف الكثير عن مدخل التكلفة المستهدفة وأهميتها في تسعير المنتج، فالشركات تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة تحت تسميات مختلفة غير التكلفة المستهدفة مثل نظام ترشيد التكاليف أو الطريقة اليابانية في التكاليف وغيره، وهذا واضح من خلال توفر المقومات اللازمة لتطبيق التكلفة المستهدفة كما بين الجدول رقم (11).

جدول رقم(11)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الفرضية الثانية الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليته.

الــفــقـــــرة□الرتبة□ن= (144)□درجة الأهميَّة□□□□الوسط الحسابي□الانحراف
المعياري □□□1-سبق لإدارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة
المستهدفة.□10□3.62□0.92□متوسطة□□2-هناك اهتمام لدى إدارة الــشركة لتبنـــي مـــدخل
التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□9□3.85□0.96□متوســطة□□3-تهــتم إدارة الــشركة

بمعرفـــــة الـــــسعر التنافـــــسي للمنـــــتج لـــــدوره فـــــي احتـــــساب التكلفـــــة

المستهدفة.3 4.33 0.76 عالية 4-يلعب الربح المستهدف دورا أساسيا في تحديد التكلفة

المستهدفة.4 4.31 0.68 عالية 5-هناك منافسة محلية تستدعي تطبيق مدخل التكلفة

المستهدفة.8 4.05 0.93 عالية 6-هناك منافسة خارجية تستدعي تطبيق مدخل التكلفة

المستهدفة.7 3.99 0.95 متوسطة 7-ان تحديد تكلفة المنتج في مرحلة التصميم يؤدي

إلى تخفيض التكاليف.5 4.26 0.84 عالية 8-هناك أهمية للمعادلة التالية في تحديد التكاليف:

التكلفة المستهدفة = السعر السوقي المستهدف - الربح المستهدف.1 4.42 0.61 عالية 9-عند

تخفيض التكاليف وفقا لمدخل التكلفة المستهدفة فان إدارة الشركة تدرك أهمية احتياجات المستهلكين

واذواقهم من حيث الجودة والسعر.□6□4.26□0.68□عالية□ □10- تُلزم الشركة جميع الأقسام

والإدارات على تخفيض التكاليف للوصــــول الــــى التكلفـــة المـــستهدفة بحيـــث لا تـــؤثر علـــى جـــودة

المنتج. 2 4.42 0.71 عالية الاتجاه العام 4.15 0.57 عالية وتــشير النتــائج الإجمالية للجدول رقم (11) إلى أنَّ نسبة متوسط إدراك موظفي الشركات عينة الدراسة لأهميــة التكلفة المستهدفة وفاعليتها كانت (4.15) بنسبة (83%)، وهي تقع ضمن الدرجة العالية، حيــث أن الفقرات (5،9،7،4،3،10،8) جاءت ضمن الدرجة العالية، وهذا يعني أنَّ مــوظفي الــشركات الصناعية الأردنية عينة الدراسة مدركون لأهمية استخدام مدخل التكلفة المــستهدفة، ومــدركون أيضا بان التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى ادنى مستوياتها و الوصول إلى السعر التنافسي الذي يحقق أكبر قدر من المستهلكين، وبجودة عالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة مبيعات الشركات، ومن ثم ينعكس ذلك على الأرباح الإجمالية التي تسعى الــشركات إلــى تحقيقهــا، وأنَّ الانحراف المعياري لجميع الأسئلة جاء منخفضا (0.57)، ولم يتجاوز الانحراف المعيــاري لكــلِّ سؤال عن (25%) من وسطه الحسابي، وتراوحت بين (13%−25%) فقط. وهــذا يــشير إلــى تقارب إجابات عينة الدِّراسة، وعدم وجود تشتُّت كبير بينها. واتفقت هذه النتيجة مع نتائج دراســة (البصول، 2006) التي توصلت إلى أن الشركات الأردنية تدرك أهمية استخدام مــدخل التكلفــة المستهدفة في إدارة كل عنصر من عناصر مدخل التكلفة المستهدفة ،وتــدرك الــشركات أهميــة التصميم الأفضل لمنتجاتها بحيث يؤدي إلى تمتع منتجها بجودة عالية، واتفقت أيضا مــع دراســة (الخلف وزويلف، 2007) التي توصلت إلى أن الشركات الأردنية تعتمد سعر الــسوق التنافــسي كأساس لتسعير منتجاتها.

ويبين الجدول رقم (12) نتائج اختبار (T) للفرضية الثانية، إذ تشير النتــائج أنَّ هنــاك إدراكاً مرضٍ لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة، وفاعليتها لدى الــشركات الــصناعية بمتوســط حسابي (4.15) أي بنسبة (83%)، وان مستوى المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالــة

الإحصائية(0.05 =)، وبلغت قيمة (T) المحسوبة لمجال مستوى مرض مــن الأدراك لأهميــة مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليتها (24.25) وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى الدلالــة (a= 0.05). وبهذا يتمُّ رفض الفرضيَّة العدمية الثانية وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على انــه " يوجد مستوى مرضٍ من الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المــستهدفة وفاعليتهــا لــدى الــشركات الصناعية الأردنية".

جدول رقم (12)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال مستوى الإدراك لمدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية

المجال□المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□قيمة (ت)□درجات الحرية□مستوى المعنوية

المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□قيمة (ت)□درجات الحرية□مستوى المعنوية

الانحراف المعياري□قيمة (ت)□درجات الحرية□مستوى المعنوية Sig□□مستوى

قيمة (ت)□درجات الحرية□مستوى المعنوية Sig□□مستوى

درجات الحرية□مستوى المعنوية Sig□□مستوى

مستوى المعنوية Sig□□مستوى الإدراك□4.15□0.57□24.25□143□0.000□□

□□0.000□143□24.25□0.57□4.15□مستوى الإدراك□

مستوى الإدراك□4.15□0.57□24.25□143□0.000□□

□□0.000□143□24.25□0.57□4.15

□□0.000□143□24.25□0.57

□□0.000□143□24.25

الفرضية الثالثة (HO3): لا يوجد دور لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

يُبيّن الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها.

كما يبيِّن الجدول المذكور أنَّ آراء العينة عالية تجاه جميع الفقرات الخاصة بدور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، باستثناء الفقرات (4و9) حيث جاءت متوسطة الأهمية. حيث أشارت النتائج إلى أنَّ أكثر الوسائل أهميَّة ما يرتبط بالفقرة (2) وهو "قيام الشركة بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية اللازمة في العملية الإنتاجية من أجل الوصول إلى تخفيض تكلفة الحصول عليها"، وذلك بمتوسط (4.45) بنسبة (89%)، وانحراف معياري (0.71). وهذا يعني أنَّ الشركات عينة الدِّراسة تدرك أنَّه عندما تواجهها مشاكل في تسويق إنتاجها محليَّاً، وخارجياً سواء كان بفعل المنافسة، أو ارتفاع الأسعار، أو عدم تناسبها مع مستوى الجودة، أو عدم وجود جهاز تسويق قوي، وعدم القدرة على إيجاد الحلول المناسبة، والفعَّالة لهذه المشاكل تكون نتيجتها سلبيَّة على استمراريَّة الشركة في المستقبل.

جدول رقم(13)

اتجاهات عينة الدِّراسة لدور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

الفقرة الرتبه ن= (144) درجة الأهميَّة الوسط الحسابي الانحراف المعياري

الرتبه ن= (144) درجة الأهميَّة الوسط الحسابي الانحراف المعياري 1- تقوم

ن= (144) درجة الأهميَّة الوسط الحسابي الانحراف المعياري 1- تقوم الشركة

□□□1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض التكلفة منها لاستخدامها في العملية الإنتاجية.□7□4.08□0.76□عالية□□2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية

اللازمـــة فـــي العمليـــة الإنتاجيـــة مـــن أجـــل الوصـــول إلـــى خفـــض تكلفـــة الحـــصول

عليها.□1□4.45□0.71□عالية□□3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التـــصميم

مـــن أجـــل تخفـــيض التكـــاليف مـــن خـــلال دراســـة متطلبـــات العمـــلاء ورغبـــاتهم المـــستقبلية.

□6□4.09□0.81□عالية□□4− تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تــصميم المنــتج

الـــذي يحقـــق التكلفـــة المـــستهدفة بحيـــث يراعـــي خـــصائص المنـــتج لتعزيـــز قدرتـــه التنافـــسية.

□10□3.94□0.82□متوسطة □□5- تقوم الشركة بدراسة الأسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه الأسعار.□5□4.19□0.84□عاليــة□□6- تقــوم الــشركة

المستهدفة. □9□4.00□0.85□عالية□ □7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الأمــوال لوصــل إلــى

خفض تكاليف الحصول عليها. □4□4.22□0.93□عالية□ □8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض

الوقـــت الـــلازم لإنتـــاج المنـــتج وعرضـــه فـــي الـــسوق للوصـــول إلـــى التكلفـــة

المستهدفة.□8□4.07□0.83□عالية□□9- تقوم الشركة بتنمية قدرات العاملين ومهــاراتهم مــن اجل خفض التكلفة المستهدفة عن طريق زيادة إنتاجيتهم.□□3.19□0.94□متوسطة□□10- تقوم

الـــــشركة بدراســــــة مــــــصادر التوريـــــد التـــــي تــــسهم فـــــي تخفـــــيض التكلفــــة

المستهدفة.□2□4.44□0.87□عالية□ □11− تقوم الشركة بدراسة طبيعة ومكونات المنتج لمعرفة المزايا التنافسية وتأثيرها على خفض التكاليف.□3□4.27□0.76□عالية□ □الاتجاه العام□4.15□0.64□عالية□ □وفي المرتبة الثانية جاءت النتيجة المتعلقة بالفقرة (10) بأن الشركة "تقوم بدراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكلفة المستهدفة" بمتوسط (4.44) بنسبة (88.8%)، وانحراف معياري(0.87). وهذا يعني أن الشركات الأردنية تبذل مجهودات عالية المستوى في تحديد أسعار المشتريات، فكلما اتسمت علاقة الشركات مع الموردين بالتعاون، كانت النتائج من تطبيق التكلفة المستهدفة أكبر في تحقيق الفوائد في تخفيض التكاليف.

أمَّا النتيجة المتعلقة بالفقرة (11) "تقوم الشركة بدراسة طبيعة ومكونات المنتج لمعرفة المزايا التنافسية وتأثيرها على تخفيض التكاليف" فقد جاءت ضمن الدرجة العاليَّة بمتوسط (4.27) أي بنسبة (85.4%)، بسبب التأثير القوي لمكونات وطبيعة المنتج على مدخل التكلفة المستهدفة. فكلما ارتفعت درجة تعقيد المنتج كلما ازدادت الحاجة إلى الأخذ بمدخل التكاليف المستهدفة لما له من تأثير مهم على إدخال تعديلات على التصميم، بحيث يصبح أكثر سهولة وأقل تكلفة.

وأقل هذه المؤشرات أهميَّة الفقرة (9) "تقوم الشركة بتنمية قدرات العاملين ومهاراتهم من اجل تخفيض التكلفة المستهدفة عن طريق زيادة إنتاجيتهم" بمتوسط (3.19) أي بنسبة (63.8%). ويعزو الباحث السبب في ذلك إلى ارتفاع تكلفة تدريب وتطوير العاملين مقارنة مما يمكن أن يتحقق للشركة من فائدة لهذا التطوير والتدريب.

مما سبق يتبيَّن أنَّ الشركات الأردنية لديها وسائل متبعة لتخفيض التكاليف بنسبة (83%)، وقد توافقت نتيجة هذه الدراسة مع دراسة (العمرو، 2007) التي توصلت إلى أن الشركات الأردنية تأخذ بعين الاعتبار عند تخفيض تكلفة المواد الأولية، بأن خصائص المنتج والمواد

الخام تلعب دورا فاعلا في تخفيض التكاليف، وان الوقت اللازم لإنتاج المنتج يؤثر على التكلفة المستهدفة.

جدول رقم (14)

نتائج اختبار (One Sample –T.test) لدور لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	درجات الحرية	مستوى المعنوية Sig
وسائل تخفيض التكاليف	4.15	0.64	21.54	143	0.000

يبين الجدول رقم (14) نتائج اختبار (ت) للفرضية الثالثة، إذ تشير النتائج أنَّــه يوجــد دور لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في الشركات الــصناعية المــساهمة العامــة الأردنية بمتوسط حسابي (4.15) أي بنسبة (83%)، وان مستوي المعنوية (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة الإحصائية(0.05 = a)، وان قيمة (T) المحسوبة كانت(21,54) وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوي دلالة ((a= 0.05). وبهذا يتمُّ رفض الفرضــيَّة العدميــة الثالثــة وقبــول الفرضية البديلة، التي تنص على انه " يوجد دور لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكــاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ".

الفرضيَّة الرابعة (HO4): لا توجد علاقة واضحة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلــسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

يُبيّن الجدول رقم (15) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة للعلاقات بين مدخل التكلفة المستهدفة، واسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة مرتبــة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها .

ويُظهر الجدول أنَّ آراء عينة الدِّراسة والمتعلقة بالعلاقة بين مــدخل التكلفــة المــستهدفة واسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية، جاءت عالية تجاه جميع الفقرات. إذ تشير النتائج إلى أنَّ أكثر العلاقات أهمية هي الفقرة (2) "إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة والتطور التكنولــوجي" بمتوســط حسابي (4.20) بنسبة (84%)، وانحراف معياري (0.74). وتدل هذه النتيجة على أنَّ الــشركات الأردنية تسعى إلى تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف لكي تتمكن من المنافسة وكــسب رضــا العميل. وجاء في المرتبة الثانيَّة الفقرة (1) "إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكاليف" بوسط حسابي (4.17) بنسبة (83.3%)، وهي تقع ضمن الدرجة العاليَّة، وبانحراف معياري(0.79). وتدلُّ هذه النتيجة على أن أســلوب سلــسلة القيمة يعد من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الشركات الأردنية وتطبيقهــا فــي تحقيــق التكلفــة المستهدفة.

جدول رقم(15)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة في الشركات

الــفــقـــــرة□الرتبه□ ن=(144)□درجة الأهميَّة□□□□الوسط الحسابي□الانحراف المعياري □□□1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يساعد الشركة على تخفيض التكاليف.□2□4.17□0.79□**عالية**□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب

التكنولوجي.□1□4.20□0.74□عالية□□3− إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلـــسلة

القيمـــة يـــساعد فـــي تحديـــد الـــسعر التنافـــسي الـــذي يحقـــق للـــشركة هـــامش الـــربح

المستهدف.4.14 4 0.66 عالية 4- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب

سلسلة القيمة يتيح تحقيق رغبات المستهلك باستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة

للمنتج.□10□4.01□0.75□عالية□□5- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة يساعد على تحديد التكلفة المستقبلية للتكاليف.□5□4.10□0.67□عاليـــة□□6- إن

تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وسلسة القيمة يساعد إدارة الشركة على تلبية رغبـــات العمـــلاء

7- إن تطبيق كــل مــن مــدخل التكلفــة من خلال تصميم المنتج. 9 4.03 0.75 عالية

المـــستهدفة وسلـــسلة القيمـــة يـــساعد مـــن خـــلال تـــصميم المنـــتج علـــى معالجـــة المـــشاكل

اللاحقة. 7 4.08 0.80 عالية 8- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المـــستهدفة وسلـــسلة

القيمة يؤدي إلى تحسين جودة المنتج وتطويره من خلال اختيار التصميم الأفضل للمنتج أثنـــاء مرحلـــة

التصميم. 8 4.04 0.75 عالية 9- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المـــستهدفة وسلـــسلة

القيمة يؤدي إلى تشكيل فريق عمل متخصص من ذوى العلاقـــة للوصـــول إلـــى التـــصميم الأفـــضل

للمنتج.□6□4.10□0.74□عالية□□10− إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المـــستهدفة وأســـلوب

سلسلة القيمة يؤدي إلى تحقيق أفضل تناسب بين الجودة

والسعر. □3□4.15□0.71□عالية□ □**الاتجاه العام**□4.10□0.52□عالية□ □أمَّا في المرتبة الثَّالثة من حيث الأهمية فقد جاءت الفقرة (10) "تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى تحقيق أفضل تناسب بين الجودة والسعر" بمتوسط (4.15) أي نسبة تطبيق (83%)، وانحراف معياري (0.71)، ويدلُّ ذلك أنَّ على الشركات تعمل على تخفيض تكاليفها مع المحافظة على جودة المنتج .

أمَّا أقل العلاقات أهميَّة من وجهة نظر عينة الدراسة حول العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة في الشركات فكانت الفقرة (4) "ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يتيح تحقيق رغبات المستهلك باستبعاد العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج" وذلك بمتوسط حسابي(4.01) بنسبة (80.2%)، رغم انها تقع ضمن درجة التطبيق العاليَّة، وانحراف معياري (0.75)، وهذا يبَّين اهتمام الشركات الأردنية بتحقيق رغبات العملاء.

وبشكل عام يشير الجدول رقم (15) إلى أنَّ نسبة أهمية العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة في الشركات كانت بمتوسط حسابي (4.10) بنسبة (82%)، وهي تقع ضمن الدرجة العاليَّة، و يعني ذلك أنه يمكن استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة بشكل يلائم بيئة التصنيع الحديثة التي تمتاز بالمنافسة الشديدة وقصر دورة حياة المنتج لما لهما من اثر على تخفيض تكاليف المنتجات.

وأنَّ الانحراف المعياري كان منخفضا (0.52) حيث لم يتجاوز الانحراف المعياري لكلِّ سؤالٍ من الأسئلة الخاصة بالإجراءات عن (20%) من وسطه الحسابي، وتراوحت بين (12%-20%) فقط. وهذا يشير إلى تقارب إجابات عينة الدِّراسة، وعدم وجود تشتُّت بينها، وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (العمرو، 2007) حيث توصلت الدراسة إلى تأثير طبيعة العملاء في

عملية تحديد التكلفة المستهدفة، وهذا يدل على أن إدارات وأقسام المبيعات والتسويق في الشركات الصناعية تقوم بإجراءات مكثفة لتحليل السوق، لمعرفة مدى إدراك العملاء لطبيعة المنتجات من حيث جودتها وسعرها، والتعرف على رغبات العملاء. واتفقت أيضا مع دراسة (البصول، 2006) حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تعمل على تحليل احتياجات المستهلكين لمعرفة الخصائص التي يرغب المستهلك وجودها في المنتج.

وتم تطبيق اختبار (One Sample T-test) جدول (16) ، إذ تشير النتائج أنَّه يوجد علاقة واضحة بين مدخل التكلفة المستهدة واسلوب سلسلة القيمة لدى الشركات الصناعية الأردنية بمتوسط حسابي (4.10) أي بنسبة (82%)، ويظهر من جدول (16)ان قيمة (T) بلغت (25.36) وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوي الدلالة الإحصائية وهي اقل من مستوى المعنوية(α= 0.05) وبالتالي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة توجد علاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

جدول رقم (16)

نتائج اختبار (One Sample –T.test)علاقة مدخل التكلفة المستهدفة باسلوب سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

المجال□المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□قيمة (ت)□درجات الحرية□مستوى المعنوية Sig□□علاقة مدخل التكلفة المستهدفة باسلوب سلسلة

القيمة□4.10□0.52□25.36□143□0.000□□

الفرضية الخامسة (HO4): لا توجد صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

يبِّين الجدول رقم (17) المتوسطات الحسابيَّة، والانحرافات المعياريَّة التي تمثل اتجاهات عينة الدِّراسة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة فيما يتعلَّق بالصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة مرتَّبه ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها.

يُظهر الجدول أنَّ آراء عينة الدراسة والمتعلقة بالصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة جاءت متوسطة اتجاه جميع الفقرات، حيث إن الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر يجعل من الصعوبة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة، وذلك بمتوسط حسابي (3.70) أي بنسبة (74%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معياري (1.03)، وهو الأمر الذي يبين ضرورة وجود استقرار في الأسعار من أجل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة(المطارنة، 2008) بأن تذبذب اسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج قد يحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

وفيما يتعلَّق بالفقرة (11) "بعدم توفر التدريب الكافي للعاملين على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة"، جاءت في المرتبة الثانية من حيث الصعوبة التي تواجهها الشركة. وأشارت النتائج إلى أنَّ عدم توفر التدريب الكافي يعيق تطبيق النظام بدرجة عالية

وبمتوسط (3.61) أي بنسبة (72.2%)، وهي تقع ضمن الدرجة المتوسطة، وانحراف معيـــاري (0.98). وهو الأمر الذي يوضح أن توفر التدريب الكافي يسهل تطبيق مدخل التكلفة المـــستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة.

جدول رقم(17)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول الصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية

الــفــقـــــرة□الرتبة□ ن=(144)□درجة الأهميَّة□□□□الوسط الحسابي□الانحراف المعياري □□□1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة.□11□3.19□1.09□متوسطة□□2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيـــق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة.□5□3.49□0.96□**متوسطة**□□3- هناك حذر من

التحول إلى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف عـــن الأســـاليب التقليديـــة.

4 3.51 0.82 متوسطة 4- الوقت والجهد الكبير الذي يحتاجه تطبيـــق مـــدخل التكلفـــة

المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة. 3 3.58 0.79 متوسطة 5- عدم وجود منافـــسة شـــديدة

يخفـــــض الحاجـــــة إلــــى تطبيــــق مــــدخل التكلفـــــة المــــستهدفة وأســــلوب سلـــــسلة

القيمة. 12 3.15 1.05 متوسطة 6- عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة عن تكلفـــة

المنتجـــات فـــي إدارة التكـــاليف يعيـــق اســـتخدام مـــدخل التكلفـــة المـــستهدفة وأســـلوب سلـــسلة

القيمة.□10□3.21□1.07□متوسطة□□7− الصعوبة في تحديد التقنيات المتطورة التي يمكـــن ان

تستخدم في العمليات الإنتاجية لاحقاً والتي تعيق تطبيق مـــدخل التكلفـــة المـــستهدفة وأســـلوب سلـــسلة

القيمة. 6 3.48 0.97 متوسطة 8- صعوبة التعرف على المنافسين الجدد يضعف الحاجة

الى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة. 9 3.29 1.02 متوسطة 9- عدم

وجـــود أشـــخاص مـــؤهلين قـــادرين علـــى تطبيـــق مـــدخل التكلفـــة المـــستهدفة وأســـلوب سلـــسلة

القيمة. 7 3.40 1.09 متوسطة 10- إن تخفيض التكاليف نتيجة تطبيــق مــدخل التكلفــة

المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة قد يلغي بعض الوظائف ممـــا يـــستدعي مقاومـــة التطبيـــق مـــن قبـــل

العاملين. 8 3.37 0.88 متوسطة 11- عدم توفر التدريب الكافي للعاملين علـــى تطبيـــق
مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة. 2 3.61 0.98 متوسطة 12- الارتفاع فـــي

الأسعار بشكل مستمر يجعل مـــن الـــصعوبة تطبيـــق مـــدخل التكالفـــة المـــستهدفة وأســـلوب سلـــسلة

القيمة. □1□3.70□1.03□متوسطة□□**الاتجاه العام**□3.42□0.63□متوسطة□□وجاء فـــي المرتبة الثَّالثة من حيث أهمية الصعوبات على تطبيق مدخل التكلفة المــستهدفة وسلــسلة القيمــة الفقرة (4) "الوقت والجهد الكبير الذي يحتاجه تطبيق مدخل التكلفة المــستهدفة وأســلوب سلــسلة القيمة" بمتوسط (3.58) أي نسبة تطبيق (71.6%)، وانحراف معياري (0.79)، وهو الأمر الــذي يؤكد ضرورة توفير الوقت والجهد اللازم لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

أمَّا أقل الصعوبات أهمية التي تواجهها الشركات عند تطبيق مدخل التكلفــة المــستهدفة واسلوب سلسلة القيمة، من وجهة نظر عينة الدراسة، فكانت الفقرة (5) "عدم وجود منافسة شديدة يخفض الحاجة إلى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلــسلة القيمــة"، وذلــك بمتوســط حسابي(3.15) بنسبة (63%)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المتوســطة، وانحــراف معيــاري (1.05). وهذا يبن الإدراك بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة. أما الفقــرة (1) "عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة المــستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة" فقد كانت ذات أهمية متوسطة من حيث الصعوبات وذلك بمتوســط حــسابي(3.19) بنسبة (63.8%)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المتوسطة، وانحراف معيــاري (1.09). وهــو الامر الذي يوضح ان الادارة تتوفر لديها معرفة مقبولة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة.

بشكل عام نلاحظ من الجدول رقم (17) أنَّ المستقصى عنهم فــي الــشركات الــصناعية الأردنية عينة الدراسة يواجهون صعوبة في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمــة لوجود العديد من الأسباب المذكورة في الفقرة اعلاه والتي تحول دون تطبيقه بمتوســط حــسابي (3.42) أي بنسبة صعوبة (68.4%)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوســطة. وقــد اتفقــت

النتيجة التي توصلت إليها هذه الدراسة مع دراسة(الخلف وزويلف، 2007) عن اهتمام الـشركات الأردنية بتطوير كادرها في مجال محاسبة التكاليف . واتفقت مع دراسة (العمـرو، 2007) بـأن أهم عناصر التكاليف التي تأخذها الشركات الأردنية بعين الأعتبار الأرتفاع في الأسـعار بـشكل مستمر، مما يؤثر على عملية تحديد التكاليف، وبأن هناك تأثيراً لشدة المنافسة في عمليـة تحديـد التكلفة، وبانحراف معياري (0.63). وأنَّ الانحراف المعياري لكلِّ سؤالٍ من الأسئلة الخاصة بهذه الحالة لم يتجاوز (34%) من وسطه الحسابي، وتراوحت بين (18%−34%) فقط. وهـذا يـشير إلى تقارب إجابات عينة الدِّراسة، وعدم تشتُّتها.

جدول رقم (18)

نتائج تطبيق اختبار (One sample T-test) على مجال الصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في الشركات الصناعية الاردنية

المجال المتوسط الحسابي الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية

المتوسط الحسابي الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية

الانحراف المعياري قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية Sig صعوبات

قيمة (ت) درجات الحرية مستوى المعنوية Sig صعوبات

درجات الحرية مستوى المعنوية Sig صعوبات

مستوى المعنوية Sig□□صعوبات التطبيق□3.42□0.63□7.87□143□0.000□□يبين

يبين الجدول رقم (18) نتائج □□0.000□143□7.87□0.63□3.42□صعوبات التطبيق□

صعوبات التطبيق□3.42□0.63□7.87□143□0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج

3.42□0.63□7.87□143□0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية

0.63□7.87□143□0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية الخامسة،

7.87□143□0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية الخامسة، إذ تشير

143□0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية الخامسة، إذ تشير النتائج

0.000□□يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية الخامسة، إذ تشير النتائج أنَّه

) للفرضية الخامسة، إذ تشير النتائج أنَّه توجد Tيبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (□

يبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار (T) للفرضية الخامسة، إذ تشير النتائج أنَّه توجد

صعوبات فنية تشكل تحديات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة في

الشركات الصناعية الأردنية [illegible] (3.42) [illegible] (68.4%) [illegible]

[illegible] (0.05 =)، وان قيمة (ت) المحسوبة بلغت

(7.87) [illegible] (0.05) [illegible]

[illegible]

[illegible] على مستوى

نتائج الأعمال " كما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المجالين، جداول (19−21)

توضح ذلك.

جدول (19)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمجموع الكلي لهما لجميع فقرات مجال " اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستوى نظم التشغيل "

الــفــقـــــرة الرتبة ن= (144) درجة الأهميَّة الوسط الحسابي الانحراف المعياري 1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة ينتج عنه كفاءة أداء أفضل. 4 4.19 0.58 عالية 4- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى زيادة عدد العملاء. 5 4.15 0.73 عالية 6- إن تطبيق كل من

مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يقود إلى دخول المنتج أسواق جديدة باستخدام تكنولوجيـــا

أكثر تطوراً.1 4.26 0.69 عالية 7- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب

سلسلة القيمة يؤدي إلى زيادة ولاء ورضا العملاء من خلال رفع جودة

المنتج. 3 4.22 0.71 عالية 9- إن تطبيق كل من مدخل التكلفــة المــستهدفة وأســلوب

سلسلة القيمة من خلال تحقيق التناسب بين الــسعر والجــودة يــؤدي إلـــى رضــا العمـــلاء وزيـــادة

ولائهم. 2 4.23 0.68 عالية المجال الكلي /العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة ومستوى نظم التشغيل 4.21 0.56 عالية

يظهر من جدول (19) أن المتوسطات الحسابية لفقرات مجال اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستوي نظم التشغيل تراوحت بين (4.15-4.26) حيث كان أعلاها للفقرة (6) " ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يقود الى دخول المنتج اسواق جديدة باستخدام تكنولوجيا أكثر تطوراً " بدرجة تقييم عالية،ويعزو الباحث السبب الى ان التكنولوجيا المتطورة تساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج وتطوير المنتجات بينما كان أدناها للفقرة (4) " ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة عدد العملاء " بدرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال الكلي / اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستوى نظم التشغيل (4.21) بدرجة تقييم عالية.

جدول رقم(20)

اتجاهات عينة الدِّراسة حول اثر مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة على مستوى نتائج الأعمال في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الفقرة الرتبة ن= (144) درجة الأهميَّة الوسط الحسابي الانحراف المعياري 2- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى زيادة صافي الربح. 5 4.12 0.71 عالية 3- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة تؤدي إلى زيادة قيمة المبيعات. 4 4.15 0.65 عالية 5- إن تطبيق

كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يؤدي إلى دعم نشاط البيع والتــسويق وبالتـــالي

زيادة الحصة السوقية للشركة. 2 4.22 0.71 عالية 8- إن تطبيق كل من مدخل التكلفـــة

المـــــستهدفة وأســـــلوب سلـــــسلة القيمـــــة يـــــؤدي إلـــــى دعـــــم القـــــدرة التنافـــــسية

للشركة.□3□4.18□0.78□عالية□□10− إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وأســلوب

سلسلة القيمة باستخدام مقاييس الأداء لمراحل النشاط المتعددة يساعد على توفير

الرقابة.□1□4.28□0.71□عالية□□المجال الكلي /العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة ومستوى نتائج الأعمال. □□4.19□0.57□عالية□□

يظهر من جدول (20) أن المتوسطات الحسابية لفقرات مجال اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستوى نتائج الأعمال تراوحت بين (4.12-4.28) حيث كان أعلاها للفقرة (10) " ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة باستخدام مقاييس الأداء لمراحل النشاط المتعددة يساعد على توفير الرقابة." بدرجة تقييم عالية،وهذا يعني أن الشركات عينة الدراسة تولي أهمية خاصة لعملية الرقابة على العمليات الإنتاجية في سبيل تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

بينما كان أدناها للفقرة (2) " ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي الربح " بدرجة تقييم عالية، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال الكلي / اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على نظم التشغيل (4.19) بدرجة تقييم عالية.وقد اتفقت نتيجة هذه الدراسة مع نتيجة دراسة (الخلف، زويلف، 2007) بأنمدخل التكلفة المستهدفة يمثل طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكاليف في البيئة التنافسية وان نجاح المنتج في الأسواق يعتمد على الجودة والسعر . واتفقت نتيجة هذه الدراسة ايضا مع نتيجة دراسة (البصول، 2006) بأن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم مدخل التكلفة المستهدفة لتحسين الربحية.

جدول (21)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجالي " اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمةعلى نتائج الأعمال "،" اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على نظم التشغيل "

المجال□المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□T□درجات الحرية□الدلالة الإحصائية□□اثر كل من التكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة على مستوى نتائج الأعمل.□4.21□0.56□25.83□143□0.00□□اثـر كل من التكلفة المستهدفةو سلسلة القيمةعلى نظم التشغيل.□4.19□0.57
□25.23□143□0.00

□□يظهر من جدول (21) أن قيم (T) لمجالي "" " اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على مستوى نتائج الأعمال"،" اثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة على نظـم التشغيل" بلغت (25.83، 25.23) على التوالي وهي قيم دالة إحـصائياً عنـد مـستوى الدلالـة (α=0.05)، وهذا يدل على أثر مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمـة علـى مـستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، وبالتالي رفض الفرضية المثبتة وقبـول الفرضية البديلة.

الفرضية السابعة: هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بـين إجابـات أفراد العينة حول مجالات الدراسة (المفهوم والادارك، مستوى أداء وأعمال الـشركة، مـستوى نظم وتشغيل إدارة الشركات) تعزى للمتغيرات الشخصية.

بهدف اختبار هذه الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافـــات المعياريـــة لمجـــالات (المفهوم والادارك، مستوى أداء وأعمال الشركة، مستوى نظم وتشغيل إدارة الـــشركات) تبعـــاً للمتغيرات الشخصية، جدول (22) يوضح ذلك:

جدول (22)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات (المفهوم والادراك، مستوى أداء وأعمال

الشركة، مستوى نظم وتشغيل إدارة الشركات) تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير □المستوى □المفهوم والادراك□مستوى أداء وأعمال الشركة□مستوى نظم وتشغيل إدارة
الشركات□□□□المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□المتوسط الحسابي□الانحراف
المعياري□المتوسط الحسابي□الانحراف المعياري□□العمر □أقل من25
سنة□3.87□0.25□3.88□0.77□3.75□0.54□□□25-34
سنة□3.85□0.58□4.06□0.59□4.12□0.70□□□35-44
سنة□4.22□0.33□4.41□0.44□4.42□0.48□□□من45 سنة
فأكثر□4.22□0.46□4.22□0.51□4.27□0.50□□المؤهل العلمي□ثانويَّة
عامة□4.57□0.23□3.44□0.48□4.00□0.00□□□دبلوم□3.69□0.86□4.19□0.34□
4.11□0.28□□□بكالوريوس□4.06□0.49□4.19□0.57□4.21□0.61□□□ماجستير□4.11
□0.48□4.29□0.52□4.33□0.68□□□دكتوراة□-□-□-□-□-□-□□التخصص
الأكاديمي□محاسبه□4.07□0.52□4.23□0.55□4.28□0.60□□□نظم معلومات
محاسبية□3.63□0.49□3.25□0.10□3.00□0.29□□□علوم مالية
ومصرفية□3.88□0.61□4.17□0.37□4.15□0.34□□□اقتصاد□4.14□0.37□4.10□
0.56□4.10□0.30□□□أخرى□3.85□0.64□4.42□0.59□4.38□0.53□□الخبرة
العملية□أقل من3 سنوات□3.95□0.32□3.90□0.71□3.78□0.51□□□3-7
سنوات□3.94□0.60□4.02□0.61□4.03□0.75□□□7-10
سنوات□4.05□0.69□4.27□0.44□4.36□0.56□□□من10 سنوات
فأكثر□4.14□0.38□4.28□0.53□4.33□0.50□□المركز الوظيفي□مدير
عام□4.02□0.44□4.23□0.37□4.30□0.41□□□مدير
مالي□4.11□0.40□4.29□0.55□4.35□0.51□□□نائب مدير
مالي□3.80□0.01□3.17□0.01□3.00□0.00□□□رئيس
قسم□4.07□0.57□4.20□0.52□4.23□0.64□□□محاسب□3.25□0.64□3.83□0.45□
3.54□0.62□□□أخرى□4.36□0.33

3.33□0.37□3.70□0.41□□عدد العاملين في الشركة□أقل من 50

عامل□4.14□0.41□4.22□0.35□4.25□0.36□□□□50-99 عامل

4.08□0.48□4.11□0.61□4.15□0.65□□□□100-200 عامل

3.99□0.47□4.22□0.57□4.25□0.61□□□□200 عامل

فأكثر□4.07□0.60□4.18□0.60□4.22□0.67□□عدد المنتجات التي تنتجها الشركة□أقل من

3 منتجات□3.90□0.54□4.12□0.52□4.00□0.65□□□□3-6 منتجات

4.21□0.21□4.43□0.40□4.50□0.47□□□□7-9 منتجات

4.07□0.30□4.27□0.33□4.32□0.35□□□□10 منتجات فأكثر□4.07□0.60

4.12□0.65□4.19□0.66□□رأس المال المدفوع□500 ألف- 1مليون

دينار□3.89□0.47□4.00□0.38□3.91□0.46□□□□1 مليون -أقل من 3 مليون

دينار□4.16□0.39□4.09□0.51□4.16□0.69□□□□3 - أقل من 5 مليون

دينار□4.08□0.50□4.20□0.62□4.10□0.55□□□□6 مليون دينار

فأكثر□4.10□0.55□4.28□0.59□4.41□0.59□□وجود قسم تكاليف في

الشركة□نعم□4.13□0.49□4.20□0.56□4.23□0.61□□□لا□4.12□0.50□4.10□

0.54□4.18□0.59□□يظهر من جدول (22) وجود فروق ظاهرية بين المتوسطات الحسابية لمجالات (المفهوم والادارك، مستوى أداء وأعمال الشركة، مستوى نظم وتشغيل إدارة الشركات)

تبعاً للمتغيرات الشخصية، ولمعرفة الدلالة الإحصائية لهذه الفروق تم تطبيق تحليل التباين المتعدد

على كل مجال من مجالات الدراسة على حدا تبعاً للمتغيرات الدراسة، جداول (23- 34)توضح

ذلك:

جدول (23)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال المفهوم والادارك تبعاً لمتغيرات الدراسة

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة الإحصائية
العمر	6.22	3	2.07	11.75	0.00
المؤهل العلمي	0.76	3	0.25	1.43	0.23
التخصص الأكاديمي	0.78	4	0.19	1.11	0.35
الخبرة العملية	0.83	3	0.27	1.58	0.19
المركز الوظيفي	3.66	5	0.73	4.14	0.00
عدد العاملين في الشركة	1.19	3	0.39	2.25	0.08
عدد المنتجات التي تنتجها الشركة	0.80	3	0.26	1.52	0.21
رأس المال المدفوع	0.60	3	0.20	1.13	0.33
وجود قسم تكاليف في الشركة	0.83	1	0.83	4.74	0.03
الخطأ	20.31	115	0.17		
المجموع	2408.57	144			

يظهر من جدول (23) ما يلي:

1- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال المفهوم والادارك تعزى للمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة العملية، عدد العاملين في الشركة، عدد المنتجات التي تنتجها الشركة، رأس المال المدفوع).

2- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال المفهوم والادارك تعزى لمتغير العمر، حيث بلغت قيمة (F) (11.75) وهي قيمة دالة إحصائياً، ولمعرفة مصادر هذه الفروق تم تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية، جدول (24) يوضح ذلك:

جدول (24)

نتائج تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية على مجال المفهوم والادراك تبعاً لمتغير

العمر

العمر المتوسط الحسابي أقل من25 سنة 25–34 سنة 35–44 سنة من45 سنة فأكثر أقل من25 سنة 3.87 25–34 سنة 3.85 **-0.37 **-0.37 35–44 سنة 4.22 من45 سنة فأكثر 4.22 ** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

يظهر من جدول (24) أن مصادر الفروق كانت بين الفئات العمرية (25–34 سنة ، 36–44سنة) لصالح الفئة العمرية (36–45 سنة) بمتوسط حسابي (4.22)، بينما بلغ المتوسط الحسابي للفئة العمرية (25–34 سنة) (3.85)، كما ظهرت فروق بين الفئات العمرية (45 سنة فأكثر، 25–34 سنة) لصالح الفئة العمرية (45 سنة فأكثر) بمتوسط حسابي (4.22).

3- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال المفهوم والادراك تعزى لمتغير المركز الوظيفي، حيث بلغت قيمة (F) (4.14) وهي قيمة دالة إحصائياً، ولمعرفة مصادر هذه الفروق تم تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية، جدول (25) يوضح ذلك:

جدول (25)

نتائج تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية على مجال المفهوم والادراك تبعاً لمتغير

المركز الوظيفي

المركز الوظيفي المتوسط الحسابي مدير عام مدير مالي نائب مدير مالي رئيس قسم محاسب أخرى مدير عام 4.02 **0.77 مدير

مالي□4.11□□□□□□0.85**□□□نائب مدير مالي□3.80□□□□□□□□□□□□□رئيس
قسم□4.07□□□□□□0.81**□□□محاسب□3.25□□□□□□□**−
1.11□□أخرى□4.36□□□□□□□□□□** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

يظهر من جدول (25) أن مصادر الفروق كانت بين المراكز الوظيفي (مدير عام، مدير مالي، رئيس قسم، أخرى) والمركز الوظيفي(محاسب) لصالح المراكز الوظيفي (مدير عام، مدير مالي، رئيس قسم، أخرى) بمتوسطات حسابية (4.02، 4.11، 4.07، 3.25، 4.36) على التوالي، بينما بلغ المتوسط الحسابي للمركز الوظيفي(محاسب) (3.25).

4- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال المفهوم والادارك تعزى لمتغير وجود قسم تكاليف في الشركة، حيث بلغت قيمة (F) (4.74) وهي قيمة دالة إحصائياً، بالرجوع للجدول (31) تبين أن الفروق لصالح الإجابة (نعم) بمتوسط حسابي(4.13)، بينما بلغ المتوسط الحسابي للإجابة (لا) (4.12).

جدول (26)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تبعاً لمتغيرات الدراسة

المتغير□مجموع المربعات□درجات الحرية□متوسط المربعات□F□الدلالة
الإحصائية□□العمر□0.77□3□0.25□1.12□0.34□□المؤهل
العلمي□1.34□3□0.44□1.95□0.12□□التخصص
الأكاديمي□0.87□4□0.21□0.95□0.43□□الخبرة
العملية□0.23□3□0.08□0.34□0.79□□المركز
الوظيفي□4.18□5□0.83□3.64□0.00□□عدد العاملين في
الشركة□2.02□3□0.67□2.93□0.03□□عدد المنتجات التي تنتجها

الشركة□3.31□3□1.10□4.81□0.00□□رأس المال

المدفوع□2.54□3□0.84□3.68□0.01□□وجود قسم تكاليف في

الشركة□0.18□1□0.18□0.81□0.36□□الخطأ□26.40□115□0.23□□□□المجموع□

2569.55□144□□□□□يظهر من جدول (26) ما يلي:

1- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تعزى للمتغيرات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص الاكاديمي، الخبرة العملية، وجود قسم تكاليف في الشركة).

2- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تعزى لمتغير المركز الوظيفي، حيث بلغت قيمة (F) (3.64) وهي قيمة دالة إحصائياً، ولمعرفة مصادر هذه الفروق تم تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية، جدول (27) يوضح ذلك:

جدول (27)

نتائج تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية على مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تبعاً لمتغير المركز الوظيفي

المركز الوظيفي□المتوسط الحسابي□مدير عام□مدير مالي□نائب مدير مالي□رئيس

قسم□محاسب□أخرى□□مدير عام□4.23□□□□□□□0.90**□□مدير

مالي□4.29□□□1.12**□□□0.96**□□نائب مدير مالي□3.17□□□□□**-

1.03□□□□رئيس

قسم□4.20□□□□□□0.87**□□محاسب□3.83□□□□□□□□أخرى□3.33□□□□

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

يظهر من جدول (27) أن مصادر الفروق كانت بين المراكز الوظيفية (مدير عام، أخرى) لصالح المراكز الوظيفي (مدير عام) بمتوسط حسابي (4.23) بينما بلغ المتوسط الحسابي للمركز الوظيفي (أخرى) بمتوسط حسابي (3.33)، كما ظهرت فروق بين المراكز الوظيفي (مدير مالي، أخرى) ولصالح المركز الوظيفي (مدير مالي) بمتوسط حسابي(4.29)، وبين المراكز الوظيفية(مدير مالي، نائب مدير مالي) ولصالح المركز الوظيفي (مدير مالي) بمتوسط حسابي(4.29) بينما بلغ المتوسط الحسابي للمركز الوظيفي (نائب مدير مالي) بمتوسط حسابي(3.17)، وبين المراكز الوظيفية (نائب مدير مالي، رئيس قسم) لصالح المركز الوظيفي (رئيس قسم) بمتوسط حسابي(4.20)

عدد المنتجات التي تنتجها الشركة□المتوسط الحسابي□أقل من 3 منتجات□3−6 منتجات□7−9

المتوسط الحسابي□أقل من 3 منتجات□3−6 منتجات□7−9 منتجات □10 منتجات فأكثر□□أقل

أقل من 3 منتجات□3−6 منتجات□7−9 منتجات □10 منتجات فأكثر□□أقل من 3

3−6 منتجات□7−9 منتجات □10 منتجات فأكثر□□أقل من 3 منتجات□4.12□□0.30**−

7−9 منتجات □10 منتجات فأكثر□□أقل من 3 منتجات□4.12□□0.30**−□□□□3−6

10 منتجات فأكثر□□أقل من 3 منتجات□4.12□□0.30**−□□□□3−6

□أقل من 3 منتجات□4.12□□−**0.30□□□□ □3−6

أقل من 3 منتجات□4.12□□0.30**−□□□□3−6

4.12□□0.30**−□□□□3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات

□0.30**−□□□□3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات

0.30**−□□□□3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات

□□□3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10

□□3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات

10 منتجات □□□□□□4.27□7−9 منتجات □□0.30**□□□□4.43□3−6 منتجات□

3−6 منتجات□4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات

4.43□□□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات

□□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات

□□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات

□0.30**□□7−9 منتجات □4.27□□□□□□□10 منتجات فأكثر□4.12□□□□□□□**

فأكثر4.12□□□□□□□□** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

يظهر من جدول (29) أن مصادر الفروق كانت بين مستويات عدد المنتجات التي تنتجها الشركة (أقل من 3 منتجات، 3-6 منتجات) لصالح عدد المنتجات (3-6 منتجات) بمتوسط حسابي(4.43) بينما بلغ المتوسط الحسابي لعدد المنتجات (أقل من 3 منتجات) (4.12)، بين مستويات عدد المنتجات (3-6 منتجات ، 10 منتجات فأكثر) لصالح عدد المنتجات(3-6 منتجات) حيث بلغ المتوسط الحسابي لعدد المنتجات (10 منتجات فأكثر)(4.12).

5- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين إجابات أفراد العينة حول مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تعزى لمتغير رأس المالي المدفوع، حيث بلغت قيمة (F) (3.68) وهي قيمة دالة إحصائياً، ولمعرفة مصادر هذه الفروق تم تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية، جدول (30) يوضح ذلك:

جدول (30)

نتائج تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية على مجال مستوى أداء وأعمال الشركة تبعاً لمتغير رأس المال المدفوع

ر المال المدفوعالمتوسط الحسابي□500 ألف- 1مليون دينار□1 مليون -أقل من 3 مليون دينار3 - أقل من 5 مليون دينار6 مليون دينار فأكثر□500 ألف- 1مليون دينار4.00□□□□**-0.28□□□1 مليون -أقل من 3 مليون دينار4.09□□□□□□□3 - أقل من 5 مليون دينار4.20□□□□□□□6 مليون دينار فأكثر4.28□□□□□□** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

يظهر من جدول (30) أن مصادر الفروق كانت بين مستويات رأس المال المدفوع (500 ألف- 1مليون دينار ، 6 مليون دينار فأكثر) لصالح مستوى رأس المال المدفوع (6 مليون دينار فأكثر) بمتوسط حسابي (4.28)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لمستوى رأس المال المدفوع (500 ألف- 1مليون دينار) (4.00).

جدول (31)

نتائج تطبيق تحليل التباين المتعدد على مجال مستوى نظم وتشغيل إدارة الشركة تبعاً لمتغيرات الدراسة

المتغير	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة الإحصائية
العمر	0.71	3	0.23	0.92	0.43
المؤهل العلمي	0.62	3	0.20	0.80	0.49
التخصص الأكاديمي	0.56	4	0.14	0.54	0.70
الخبرة العملية	0.28	3	0.09	0.36	0.77

يظهر من جدول (33) أن مصادر الفروق كانت بين مستويات عدد المنتجات (أقل من 3 منتجات، 3–6 منتجات) لصالح مستوى عدد المنتجات (3–6 منتجات) بمتوسط حسابي (4.50)، بينما بلغ المتوسط الحسابي مستوى عدد المنتجات (أقل من 3 منتجات) (4.00).

4- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجال مستوى نظم وتشغيل الشركة تعزى لمتغير رأس المال المدفوع، حيث بلغت قيمة (F) (5.88) وهي قيمة دالة إحصائياً، ولمعرفة مصادر هذه الفروق تم تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية، جدول (34) يوضح ذلك:

جدول (34)

نتائج تطبيق طريقة (Scheffe) للمقارنات البعدية على مجال مستوى نظم وتشغيل الشركة تعزى لمتغير الرأس المال المدفوع

ر المال المدفوع المتوسط الحسابي 500 ألف- 1مليون دينار 1 مليون –أقل من 3 مليون دينار 3 – أقل من 5 مليون دينار 6 مليون دينار فأكثر 500 ألف- 1مليون دينار 3.91 -0.49** 1 مليون –أقل من 3 مليون دينار 4.16 -** 0.30 3 – أقل من 5 مليون دينار 4.10 6 مليون دينار فأكثر 4.41 ** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05).

يظهر من جدول (34) أن مصادر الفروق كانت بين كل من مستويات رأس المال المدفوع (500 ألف- 1مليون دينار، 1 مليون –أقل من 3 مليون دينار) ومستوى رأس المال (6 مليون دينار فأكثر) لصالح مستوى رأس المال المدفوع (6 مليون دينار فأكثر) بمتوسط حسابي (4.41) حيث

بلغت المتوسطات الحسابية لمستويات رأس المال المدفوع (500 ألف– 1مليون دينار،1 مليون – أقل من 3 مليون دينار) (3.91، 4.16) على التوالي.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

في ضوء اهداف البحث وفرضياته ومضامينة تم التوصل الى العديد من النتائج والاستنتاجات، وهي كما يلي:

1- ملخص النتائج:

1- تتوفر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عينة الدراسة مقومات لتطبيق مدخل التكلفة المستخدمة بمتوسط حسابي 3.97 أي نسبة 79.4 % مما يدل على أن الشركات الأردنية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وتحقيق الفوائد من تطبيقه المتمثلة بتخفيض تكاليف المنتج وبالتالي زيادة الربحية دون التأثير على جودة المنتج وزيادة القدرة التنافسية.

2- هناك قنوات اتصال مفتوحة وباستمرار بين أقسام الشركات الصناعية الأردنية وعملائها وبمتوسط 4.38 أي بنسبة 87.6%.وهو ما يوضح ان هذه الشركات تعمل على توسيع قنوات اتصال اقسامها مع عملائها.

3- تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتنمية العلاقات مع الموردين على أساس التعاون بينهم وذلك بمتوسط حسابي 4.28 أي بنسبة 85.6 %وهو يبين ان هذه الشركات تقوم بتطوير تعاونها مع الموردين من اجل تحقيق مزايا ومكاسب لها.

4- هناك مستوى مرضٍ من الإدراك لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بأهمية مدخل التكلفة المستخدمة وفاعليتها بمتوسط حسابي 4.15 أي بنسبة 83 % وأظهرت النتائج أن

الشركات تدرك أهمية معادلة التكاليف التالية: التكلفة المستهدفة = السعر السوقي المستهدف – الربح المستهدف وبمتوسط حسابي 4.42 أي بنسبة 88 %. كما أنها تلزم جميع الأقسام والإدارات على تخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة بمتوسط حسابي 4.42 أي بنسبة 88 %.وهو مايعني وجود وعي ومعرفة بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة في عمل هذه الشركات وفي ممارستها للنشاطها.

5- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية وبمتوسط حسابي 4.15 أي بنسبة 83 % ، وان الشركات تعمل على دراسة درجة تقلبات أسعار المواد الأولية وبمتوسط حسابي 4.45 أي بنسبة 89 %، وان الشركات تقوم على دراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكاليف وبمتوسط حسابي 4.44 أي بنسبة 88.8 % . وهو ما يبين وجود اثر ايجابي لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتمثل بتخفيض تكاليف هذه الشركات وكذلك يبين انها تعمل على دراسة تقلبات اسعار المواد الأولية ومصادر التوريد .

6- ان كلاً من أسلوب سلسلة القيمة ومدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية يلائمان بيئة التصنيع الحديثة وبمتوسط حسابي 4.10 أي بنسبة 82 % وهو ما يوضح ان الصناعة الحديثة والبيئة التي تعمل فيها يناسبها مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة بصورة اكبر.

7- ان الشركات الصناعية الأردنية تواجه صعوبات عند تطبيق مدخل التكلفة المستخدمة وأسلوب سلسلة القيمة بسبب الارتفاع الأسعار بشكل مستمر وبمتوسط حسابي 3.7 أي بنسبة

74 % ، وان عدم توفر التدريب الكافي للعاملين يعيق تطبيق مــدخل التكلفــة المــستخدمة بمتوسط حسابي يبلغ 3.61 أي بنسبة 72.2 %.وهو ما يبــين ان الأخــذ بمــدخل التكلفــة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة في هذه الشركات يواجه بمعوقات عديدة ومن ابرزها عــدم توفر التدريب الكافي للعاملين.

8- هنالــك علاقــة وثيقــة بــين كــل مــن مــدخل التكلفــة المــستهدفة وأســلوب سلــسلة القيمة تؤثر على مستوى الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنيــة بمتوســط حسابي 4.2 أي بنسبة 84 %، كما أن تطبيق كل من مدخل التكلفــة المــستهدفة وأســلوب سلسلة القيمة في المراحل المتعددة لنشاط الشركة يساعد على توفير الرقابة وبمتوسط حسابي يبلغ 4.28 أي بنسبة 85.6 %.وهو ما يؤكد على أن مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤثر على اداء الشركات الأردنية وبالشكل الذي يجعل اداءها افضل وزيــادة فاعليــة استخدامها في الرقابة.

9- هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابــات أفــراد العينــة حول مجالات الدراسة (المفهوم والادارك، مستوى أداء وأعمال الــشركة، مــستوى نظــم وتشغيل إدارة الشركات) تعزى للمتغيرات الشخصية.

2- التوصيات:

استنادا الى النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل اليها من خلال البحث يمكن تقديم بعــض التوصيات التي تعزز الأيجابيات، والتأكيد، عليها، وهذه التوصيات:

1- ضرور العمل على توفير مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وبدرجة اكبر في الشركات الصناعية الأردنية.

2- التأكيد على توسيع قنوات الاتصال المفتوحة بين اقسام الشركات الصناعية الأردنية وعملائها.

3- التأكيد على اهمية تنمية علاقات الشركات الصناعية الأردنية مع مورديها على اساس التعاون معهم لتحقيق استفادة اكبر لها من خلال ذلك.

4- التوجه نحو زيادة درجة الوعي والإدراك بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة حتى تحقق فاعلية الأخذ به من قبل الشركات الصناعية الأردنية.

5- ينبغي على الشركات الصناعية ان تعمل على خفض اكبر في تكاليفها من اجل زيادة انتفاعها من الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة.

6- ضرورة تأكيد الشركات الأردنية على الأخذ بمدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة حتى تتلاءم وبدرجة اكبر مع بيئة التصنيع الحديثة.

7- ازالة المعوقات والصعوبات التي تعترض تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة عن طريق المزيد من الدراسات، وعن طريق توفير دورات تدريبية لموظفي ادارة التكاليف و المرتبطين بها، لتطوير مهاراتهم، من اجل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بفاعلية خاصة وان مقومات تطبيق هذا المدخل متوفرة في الشركات الصناعية وذلك من اجل تحقيق الفوائد من تطبيقه والمتمثلة في تخفيض التكاليف وزيادة الإرباح وزيادة القدرة التنافسية دون اهمال جودة المنتج ورضا العملاء.

8- ضرورة إحكام العلاقة وزيادتها بين كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة لتحسين مستوى الأداء في الشركات الصناعية الأردنية وزيادة فاعليتها في الرقابة.

9- هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين إجابات أفراد العينة حول مجالات الدراسة (المفهوم والادارك، مستوى أداء وأعمال الشركة، مستوى نظم وتشغيل إدارة الشركات) تعزى للمتغيرات الشخصية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع العربية

- الكتب

1. ابو بكر . مصطفى محمود، " إدارة التسويق في المنشآت المعاصرة " الدار الجامعية ، الاسكندرية. 2003
2. جاد الرب ، سيد محمد "مؤشرات ومعايير قياس وتقيم الأداء ، الأسكندرية. 2009
3. رزق، صالح عبد الرحمن وعبد الفتاح محمود. "مدخل التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد 2001
4. الصميدعي، محمود قاسم. " مداخل التسويق المتقدم " دار زهران، عمان ، الأردن.
5. ظاهر، أحمد حسن . المحاسبة الإدارية، عمان :دار وائل للنشر، ٢٠٠٢.

- الرسائل الجامعية

1. الاحمدي، بسام، وشريف، حسن ومحمود، السيد " الاتجاهات الحيثة في إدارة الإنتاج و العمليات ، جامعة عين شمس / كلية التجارة. 1997
2. البصول، ريما احمد . " مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " رسالة ماجستير، جامعة آل البيت. ،2006
3. راجحان، ميساء بنت محمود. " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات و مدى امكانية تطبيقها في المشروعات السعودية " رسالة ماجستير غير منشورة، جده، 2002

4. عبدالله، مجيب الرحمن احمد" إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية". اطروحة دكتوراة ، جامعة دمشق. 2010

5. العمرو، زيادعودة ابنية " العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت.2007

6. النابلسي، طارق تيسير. "إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية". رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة الحسين بن طلال. 2009

- الدوريات

1- أمين، محمد. كلية العلوم السياسية جامعة انقرة . تركيا / المجلة الأوروبية للعلوم الأجتماعية / المجلد 7 العدد 22. 2008

2- الخلف، نضال محمد رضا و زويلف إنعام محسن حسن " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة . دراسة ميدانيةفي قطاع صناعة الأدوية البيطرية الاردني / مجلة جامعة الملك عبدالعزيز :الاقتصاد والإدارة، م ٢١ ع ١. 2007

3- زغلول، جودة عبد الرؤوف ، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الأول، ص 138-2003.

4- السوافيري، فتحي رزق سالم." المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ،المجلد الثالث و الثلاثون ، ملحق العدد الأول. 1996

5- الشويات، زياد مصطفى، مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية من قبل مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، مجلة أبحاث ا ليرموك، مجلد 21، العدد الرابع ب، 2005.

6- عاشور، عاصف سيد أحمد . "المركز الاستراتيجي للتكاليف والأطار الفكري لسلاسل القيمة: دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 1-80. 1998

7- عبد الدايم، صفاء محمد "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن، دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأربعون، العدد الثاني، سبتمبر، ص 201-251. 2003

8- عبد الرحمن، عاطف عبد المجيد."مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة و خففض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية" – المجلة العلمية- جامعة اسيوط – العدد 28. 2000

9- عيسى، محمد حسين." أطار مقترح لاستخدام أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد قرارات الاستثمار في التكنولوجيا المتقدمة" المجلد العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجاره، جامعة عين شمس، العدد الثاني. 1997

10- محرم، زينات محمد. استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، ع1، القاهرة: كلية التجارة- عين شمس،625- 668. 1995

11- المطارنة، غسان فلاح، متطلبات ومعوقات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلـوم الاقتـصادية والقانونيـة، المجلد، العدد، الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2008.

12- منصور، محمد السيد، "نحو إطار مقترح لتقييم الأداء الإداري بقطاع البنوك والمـصارف، دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة- جامعة الزقازيق، العدد الثـاني، ص 45-84. 1995

- أوراق عمل:

1. حسين، زينب احمد عزيز "نموذج استراتيجي متعدد الإبعاد لتقييم الأداء، إطار مقترح" بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الثاني في الإدارة، القيادة الإبداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 6-8 نوفمبر. 2001
2. خلف، هيثم. بحث مقدم للدراسات العليا،" ماهية الكلفة المستهدفة ". كلية التنجارة جامعة الازهر2007

References: ثانيا: المراجع الأجنبية

A) THESES:

1 AL- Hedathy, S.A. “An Analytic Approach to Develping Strategic Performance Measures in Small Organizations”: A coparative Study of the Development Process in A Small Government Agency versus A Small Private Company. “(Doctoral Thesis, the Faculty of The School of Engineering and Applied Sciences, George Washington University).2000

2 Ellarm.,Lisa M. "The Role of Supply Management in Target Costing”

2 Ellarm.,Lisa M. "The Role of Supply Management in Target Costing”

2 Ellarm.,Lisa M. "The Role of Supply Management in Target Costing”

Ph.D Thesis, School of Business, Arizona State University, 2001.

3- Kwah Discole Ganye , Target Costing In Swedish Firm – Fiction ,

3- Kwah Discole Ganye , Target Costing In Swedish Firm – Fiction , Fad

3- Kwah Discole Ganye , Target Costing In Swedish Firm – Fiction , Fad or Fact ? An Empirical Study of some Swedish Firms " International Management , Masters Thesis Number 2004:24, Gradute Business School , School of Economics And Commercial Law , Goteborg University . Printed by Elanders Novum . 2004

B) BOOKS:

1 Alazard Claude, Separi Sabine, Contrôle de gestion : Manuel et Applications DEFC épreuve N° 7,Paris : Dunod, 5ème édition, 2001.

2 Ansari, Shahid Bell.Jan, CAM-I target Cost Core Group Target

Costing: The Next Frontier and Strategic Cost Management, US

Consortium for Advanced Manufacturing International.1997. 3

Bowman, Cliff, Tthe Essence of Strategic Management USA:Prentice-

Hall International, Inc.1990.4 David, Fred " Strraegic Management
USA Prentice Hall Internaional .19975 Falcon William D.,

L’Analyse Des Valeurs : ses Implications Pour Les Dirigeants, Trad de

M Perineau, Paris : Edit Hommes et Techniques, 1970.6   Harwood .

The Ernt and Yomng Guide To Total Cost Management CANADA

Johnuriley and Sons Inc .2004 7 Horngren, C.T., Foster, G. and

Datar, S.M. Cost Accountig, A Managerial Emphasis, New Jersy,

Prentice-Hall , Inc.2000□□8 Komitea. Manufacturing Abdonment And Disposal Cost . 1979□□9 Koons, F. Applying ABC to Target Costs,

Transaction of the American Association of Cost Engineers, US, 4p

CSC.11.1994□□10 Maher, M.W., Stickney, C.P. and Weil, R.L.

Uses, 7th ed., U.S.A., Harcourt, Inc .2001 11 Nunnally. J.C.

“Psychometric Theory” Secound Edition, McGraw- Hill Book

Company, New York. 1978□□12 Pearceu, John A. & Richard B.
Robinson Competitive Strategy, 5th ed, USA, Irwin.1994.□□13

Robinson, A. Continuous Improvement in Operation: A Systematic Approach to Waste Reduction, Portland/OR, Productivity Press.

1991□□14 Ropstdas, Asbjorn. Performance Management: A Business

Process Bench-Marking Approach, First ed, England: Chapman &Hall.

1995□□15 Rowe Alan Richard .B Mann and Robert Mochler Strategic management : A Methodological Approach . 1994□□16 Sahaf, M.A.

Management Accounting: Principles and Practice, New Delhi, Vikas

Publishing House Pvt Ltd.2002.17 Sekaran, Uma, Research

Methods for Business: A skill Building Approach, 4th Edition, John

Wiley and Sons Inc. New York 2003□□18   Shim Jeevan Siegel

Modren Cost Management Analysis Secon ED USA : Borrons Business

Library.2000		19 Smith and Garry . D . Gareth R . Jones . "
Strategic Management USA Houghton Mifflin Company. 1992		20

Stevensons. William. J "Production Operation Management, USA

Irwin.1990Strenga, Michael R. terrence R. Ozan Robert D. Melihattan & Marcus D.Harwood. The Ernst & Young Guide To Total Cost Management, CANADA: John Wiley & Sons, Iinc. 1992.

22 Yoshikawa, T.,Innes- michel,F. and tanaka, m target cost, chapter four contempora ary cost management first edition, chapmen and printing

Hall,1993.

C) ARTICLE

1 Bear, R., Mills, R. and Schmid, FProduct Costing In Advanced
Technology Environments, Management Accounting, (Dec):20-22.

1994 2 Bhatt, G. & Emdad, A, An Analysis of The Virtual Value

Chain in Electronic Commerce logistics Information Management. vol.

14. No. ½ , pp 78- 84. 2001□□3 Boer, G., Ettlie, J. Target Costing Can

Boost Your Bottom Line, Management Accountants, USA, Vol.81,

No.1, (Jul): 49-52. 1999 4 Carr,L.P,W.C.Lawler and J.K. Shank , "

Reconfiguring The Value Chain :Levis Personal pair , Journal of Cost

Mangement (November/ December)". 2002 5 Cooper, R. and

Chew, BControl Tomorrows Costs Through Today's Designs, Harvard

Business Review, USA, Vol.74, No.1, (Jan/Feb): 88-97. . 1996 6

Cooper, R. and Slagmulder, RDevelop Profitable New Product with Target Costing, Sloan Management Review, Cambridge, Vol.40, No.4,

and (Sum) 23-33. 1999 7   Cooper, R. and Slagmulder, RTarget

Costing and Value Engineering. Portland/Ore: Productivity Press and

Montvale, NJ: Institute of Management Accountants. 1997□□8

D.Swenson .S.Ansari .and J Bell Best Practices In Target Costing

Management Accounting Quartterly, Pp 12-17 Winter,   2003 □□□□9

Dekker, H. “Value Chain Analysis in Interfirm Relationship: A Field

Study Management Accounting research, No. 14, pp: 1-23. 2003 10

Drury Colin, Management Accounting For Business Decisions,

London: Thomson Learning, edition, 2001.11   Ellarm, M.Lisa-

The Role Of Supply Management in Target Costing. Azirona State

Universtiy. 2004.12 Ellouni, f, Theory and practice of online
Athabasca university 2004 13 Ellram. L.Supply Managements

Involvement in The Target Costing Process" , European Journal of Purchasing and Supply Management , Vol.8,Issue .4, Pp235-245.2002

14 Ewert and Ernest Target Costing Cordination and Strategic Cost

.May 1997.15 Meyssonner Franqois, "Le Target Costing: Un Eat

De L'Art", dans Finance Countrole Strategie, Volume 4, December , P.P

113-138, 2001.16 Hansen , Don R . And Maryanne M . Mowen
Management Accounting, USA , pp.668 . 1997 17 Henri

Dekkert,and Smide.P, A survey of The Adoption And Use of Target Costing In Dutch Firms . International Journal Of Production Economics

, Vol. 84, Issue. 3,Pp 293-305.2003 18 Hergeth Helmut, Target

Costing In the Textile Complex Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), Volume 2, Issue 1V, , P.P. 1-

10. Fall 2002□□19 Ibusuki and Kaminski Product Development

Process with Focus on Value Engineering and Target Cosing in

Japan.2004 20 Kaplan, R. S. One Cost System Isn't Enough, Harvard Busines Review, Vol. 88, No. 1, pp. 61-66-1988 21 Kato,

Y. Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies, Management Accounting Research, Japan, Vol.4,

No.1pp33-47. 1993□□22 Keun – Hyo Yook " Target Costing The
Construction Accounting And Taxation 2005.□□23 Kutucuoghu, K.Y

all.A Framework for Managing Maintenance Using Performance
Measurement System.International Journal of Operation and Production

Management, vol. 21, No. 1/2. pp173-2001 24 Lee, JUse Target

Costing to Improve your Bottom Line, CPA Journal, US-Japan, Vol.64,

No.1,pp:68-70. Jan 1994 25 M. Young ,M Shields managing

Fall 1991□□26 Monden, Y. and Lee, J. How A Japanese Auto Maker

Reduces Costs: Kaizen Costing Drive Continuous Improvement at

Daihatsu, Management Accounting, pp.22-26.Aug 1993 27

Morgan, MA Case Study in Target Costing: Accounting for Strategy, Management Accounting, Vol.71, No.5, UK-Japan, pp20-22. .May

1993□□28 Osttwald ,P.White . Life Cycle Costing in Management Accounting , January. 1976□□29 Porter Institute of Management

Accounting, Practices and Techniques: Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage :statement on Management

Accounting, Statement No. 4X march, p.p. 1-48. March .1996□□30

Porter, Michael and Victor Miler How Information Give You Competitive Advantage Harvard Business Review, , p.p. 149-160.

jul/aug .1985□□31 Schmelge G.,andT.Buttress Target Costing at ITT
Auomotiue P26, 1996 □□32 Shahid Salvia and Others A Template for

.20..p16.2006 33   Shank, J. K. & V. Govindarajan, b, Strategic Cost

.1998□□34 Susman ,G.I Product Life Cycle Management In Journal
of Cost Management pp 8-22.Summer .1989□□35 Tani, T., H. Okano,

N. Shimuzu, J. Fukuda, and S. Cooray, Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of Art, Management Accounting

Research, Vol. 5, No. 1, pp. 67–81 .1994□□36 Walters, David &Goeff

Lancaster “Implementing Value strategy Through The Value Chain”,

Management Descion, Vol,28, No3, PP.160-178. 2000.37 Wood, J.

First Annual International Congress on Target Costing, Management

Accounting, Vol.79, No.7, p 63. Jan:1998 38 Worthy, F. Japan's

Smart Secret Weapon, Fortune, Japan, Vol.124, No.4, pp72-75. Aug.

1991□□39 Yu Lee R Target Costing What see is not what you Get

Journal of Management July/ August 2002 □□

D) E M

1 Coldspinks , Chris , Value Chain Analysis ,

http ://w HYPERLINK "http://Www.Mempers" ww.mempers

ozmell.com au.1999 2 Hopfe, R.H. et al. “Guide to A Balanced Scorecard Performance Management Methodology, Moving from Performance Measurement to Performance Management Procuremen Exectives Association, HYPERLINK "http://www.brocurementexectivesassociation.com.1998"
http://www.brocurementexectivesassociation.com.1998

3 Stank, John k. Eric A. Spiegel and Alrred Escher, strategic

3 Stank, John k. Eric A. Spiegel and Alrred Escher, strategic

3 Stank, John k. Eric A. Spiegel and Alrred Escher, strategic valueAalysis for competitive advantage

http://www.strategic_business.com/strategy/981103. 1998

4 wortell, Bill.Strategic Cost Management” http://www.lieies.njit.edu-worrell/scmintro/sld.htm. 1998

الملاحق

ملحق (1) الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد المدير المالي المحترم.

السيد رئيس قسم المحاسبة المحترم.

بعد التحية ....

تهدف هذه الدراسة إلى التعرُّف على مدى فاعلية التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

وقد عرف مدخل التكلفة المستهدفة بأنه "عبارة عن نظام يهدف لإدارة التكاليف والأرباح المخططة، عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر التنافسي للمنتج مع التركيز على العميل ومحاولة إشباع رغبات، ويعد مدخل التكلفة المستهدفة مدخل لتحديد التكاليف بشكل عكسي فبعد معرفة السعر السوقي السائد للمنتج وهامش الربح المطلوب تاتي عملية تحديد التكلفة التى ممكن ان يتحملها المنتج".

كما عرفت سلسلة القيمة بأنها" مجموعة من الأنشطة أو العمليات الداخلية التـــي تنجزهـــا الشركة والمتعلقة بالحصول على المواد الاولية، و عمليـــات البحـــوث والتطـــوير، والتـــصميم، والإنتاج، والتسليم، والتسويق، وتدعيم المنتج "

ونحن إذ نثمِّن صدق تعاونكم معنا، نرجو التكرُّم بالإجابة على الأسئلة المطروحـــة فـــي الاستبانة المرفقة بالدقة والموضوعية التي نعهدها بكم، وذلك بوضع إشارة () حول الإجابة التـــي تنطبق على شركتكم، علماً بأنَّ المعلومات سوف تحاط بالسريَّة التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم في مشاركتنا في إنجاز هذا العمل الأكاديمي الذي سوف تكون نتيجته مفيدة لتطوير محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الـــبـــاحــــث
ذاكـــر عبدالله مـصـاروة
قسم المحاسبـة / ماجستيـر
كلية الدراسات الاقتصادية والإداريَّة
جـــامـــعـــة جـــــــدارا
0786459588

اشــــراف
الدكتور عبيد الخفاجي
قـسـم الـمـحـاسـبـــة
كلية الدراسات الاقتصادية والإداريَّة
جـــامـــعـــة جـــــــدارا

البيانـــــات العامـــــــــة:

1- العـــمـــر:

أقل من 25 سنة
من 25 إلى أقل من 35 سنة
من 35 إلى أقل من 45 سنة
من 45 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

ثانويَّة عامة
دبلوم
بكالوريوس
ماجستير
دكتوراة
أخرى، يرجى ذكرها ....

3- التخصُّص:

محاسبة
نظم معلومات محاسبية
علوم مالية ومصرفية
إقتصاد
إدارة أعمال
أخرى، يرجى ذكرها ....

4- ســـــنوات الخبـــــرة في مجال عملك الحالي:

أقل من 3 سنوات
من 3 إلى أقل من 7 سنوات
من 7 إلى أقل من 10 سنوات
من 10 سنوات فأكثر

5- المركز الوظيفي:

مدير عام ☐ مدير مالي ☐ نائب مدير مالي ☐

رئيس قسم ☐ محاسب ☐ أخرى، يرجى ذكرها ☐

....

6- عدد العاملين في الشركة:

أقل من 50 ☐ من 50 الى اقل من 100 ☐

من 100 الى اقل من 200 ☐ 200 فاكثر ☐

7- عدد المنتجات التي تنتجها الشركة:

أقل من 3 منتجات ☐ من 3 الى اقل من 7 ☐

من 7 الى اقل من 10 ☐ 10 فاكثر ☐

8- راس مال الشركة المدفوع (دينار اردني):

☐ من 000 500 الى اقل من 000 1000 دينار

☐ من 000 1000 الى اقل من 000 3000 دينار

☐ من 000 3000 الى اقل من 000 000 6 دينار

☐ 000 000 6 دينار فاكثر

9- تحتوى شركتكم على قسم خاص للتكاليف:

□□ ☐ نعم. ☐ لا.

المجال الأوّل: مدى توافر مقومات مدخل التكلفة المستهدفة.

الفقرة□موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- تستخدم

موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- تستخدم الشركة

موافق□**موافق بدرجة متوسطة □غير موفق □غير موافق جداً □ □1- تستخدم الشركة نظام محاسبة**

موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف

غير موفق□غير موافق جداً□□1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف يتناسب

غير موافق جداً□□1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها□□□□□□□2- لدى

2- لدى الشركة مدخل فاعل □□□□□□□1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها□

1- تستخدم الشركة نظام محاسبة تكاليف يتناسب ونشاطها□□□□□□□2- لدى الشركة مدخل فاعل للمعلومات

□□□□□□2- لدى الشركة مدخل فاعل للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالتكاليف.□□□□□□□3. يتوفر الاهتمام المطلوب لإدارة التكاليف من قبل الإدارة العليا.□□□□□□□4- تنظم الشركة دورات تدريبية لموظفي التكاليف لإستخدام مدخل التكلفة المستهدفة □□□□□□□5- تقوم الشركة بتشجيع فرق العمل

وتطويرها في مختلف الإدارات والتخصصات.□□□□□□□6- تقوم الشركة بتنمية العلاقات مع الموردين على اساس التعاون المتبادل بين الطرفين.□□□□□□□7- تتوفر لدى الشركة معلومات كافية عن المنتج تتيح الاخذ بمدخل التكلفة المستهدفة من قبل الادارات.□□□□□□□8- توجد قنــوات اتــصال مفتوحــة باستمرار بين اقسام الشركة والعملاء.□□□□□□□9- تعتمد الإدارة اسلوب تفويض الــسلطات لفــرق العمل لتشجعها على الإبداع والإبتكار.□□□□□□□10- تقوم الشركة بتقييم جميع الأنشطة والأفراد لتحديــد مدى مساهمتهم في تحقيق مدخل التكلفة المستهدفة. □□□□□□□

المجال الثاني: مستوى الإدراك لأهمية مدخل التكلفة المستهدفة وفاعليته.

الفقرة□موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- سبق

موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- سبق لادارة

موافق□**موافق بدرجة متوسطة □غير موفق □غير موافق جداً □ □1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت**

موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل

غير موفق□غير موافق جداً□□1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة

غير موافق جداً□□1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.□□□□□□□2- هناك

2- هناك إهتمام لدى إدارة □□□□□□□1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.□

1- سبق لادارة شركتكم أن عرفت مفهوم مدخل التكلفة المستهدفة.□□□□□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة

□□□□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة

□□□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□□□□□□□3-

□□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□□□□□□□3-

□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□□□□□□□3- تهتم

□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□□□□□□□3- تهتم

3- تهتم ادارة □□□□□□□2- هناك إهتمام لدى إدارة الشركة لتبني مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.□

التكاليف.□□□□□□□□3- تهتم ادارة الشركة بمعرفة السعر التنافسي للمنتج لدوره في احتساب التكلفة المستهدفة.□□□□□□□□4- يلعب الربح المستهدف دورا اساسيا في تحديد التكلفة المستهدفة.□□□□□□□□5- هناك منافسة محلية تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.□□□□□□□□6- هناك منافسة خارجية تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.□□□□□□□□7- ان تحديد تكلفة المنتج في مرحلة التصميم يؤدي الى تخفيض التكاليف.□□□□□□□□8- هناك أهمية للمعادلة التالية في تحديد التكاليف:

التكلفة المستهدفه = السعر السوقي- الربح المستهدف.□□□□□□□□9- عند تخفيض التكاليف وفقا لمدخل التكلفة

المـــستهدفة فـــان إدارة الـــشركة تـــدرك أهميـــة احتياجـــات المـــستهلكين واذواقهـــم مـــن حيـــث الجـــودة

والسعر.10- تُلزم الشركة جميع الاقسام والإدارات على تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة بحيث لا تؤثر على جودة المنتج.

المجال الثَّالث: دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف

الفقرة موافق جداً **موافق** موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- تقوم

موافق جداً **موافق** موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- تقوم الشركة

موافق **موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- تقوم الشركة بدراسة مستوى**

موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا

غير موفق غير موافق جداً 1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض التكلفة منها

غير موافق جداً 1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض التكلفة منها لإستخدمها في

1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض التكلفة منها لإستخدمها في العملية

1- تقوم الشركة بدراسة مستوى التكنولوجيا لاختيار ما يخفض التكلفة منها لإستخدمها في العملية الانتاجية. 2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية 2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل الوصول

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل الوصول الى

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل الوصول الى

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل الوصول الى

2- تقوم الشركة بدراسة درجة تقلبات اسعار المواد الاولية اللازمة في العملية الانتاجية من أجل الوصول الى خفض

تكلفة الحصول عليها. 3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة متطلبات

3- تقوم الشركة بالتنسيق بين إدارة التسويق وإدارة التصميم من أجل تخفيض التكاليف من خلال دراسة متطلبات

العملاء ورغباتهم المستقبلية. 4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث يراعي

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث يراعي

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث يراعي

4- تقوم الشركة بتشكيل فريق تصميم للوصول الى تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة بحيث يراعي خصائص

المنتج لتعزيز قدرته التنافسية. 5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

5- تقوم الشركة بدراسة الاسعار التنافسية في السوق من أجل تخفيض التكلفة التي تتناسب مع هذه

الاسعار. 6- تقوم الشركة بادماج سلسلة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخفيض

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف

6- تقوم الشركة بادماج سلسة القيمة عند تطبيقها مدخل التكلفة المستهدفة لتخقيض التكاليف المستهدفة. 7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول عليها. 8-

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول عليها. 8- تقوم

8- تقوم 7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول عليها.

7- تقوم الشركة بدراسة مصادر الاموال لوصل الى خفض تكاليف الحصول عليها. 8- تقوم

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى التكلفة

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى التكلفة

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى التكلفة

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى التكلفة

8- تقوم الشركة بالعمل على تخفيض الوقت اللازم لانتاج المنتج وعرضه في السوق للوصول الى التكلفة المستهدفة. 9- تقوم الشركة بتنمية قدرات العاملين ومهاراتهم من اجل خفض التكلفة المستهدفة

9- تقوم الشركة بتنمية قدرات العاملين ومهاراتهم من اجل خفض التكلفة المستهدفة عن طريق زيادة

9- تقوم الشركة بتنمية قدرات العاملين ومهاراتهم من اجل خفض التكلفة المستهدفة عن طريق زيادة

انتاجيتهم.□□□□□□□10- تقوم الشركة بدراسة مصادر التوريد التي تسهم في تخفيض التكلفة المستهدفة.□□□□□□□11- تقوم الشركة بدراسة طبيعة ومكونات المنتج لمعرفة المزايا التنافسية وتاثيرها على خفض التكاليف.□□□□□□□

المجال الرابع: العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة في شركتكم:

الفقرة□موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□**غير موافق جداً**□□1- إن تطبيق

موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- إن تطبيق كل من

موافق□**موافق بدرجة متوسطة □غير موفق □غير موافق جداً □ □1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة**

موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة

غير موفق□غير موافق جداً□□1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد

غير موافق جداً□□1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد الشركة على

1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد الشركة على التخفيض □

1- إن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد الشركة على التخفيض التكاليف.□□□□□□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع

□□□□□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل

□□□□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة

□□□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة

□□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة

□□2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة

2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة □

2- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يلائم بيئة التصنيع الحديثة في ظل المنافسة الشديدة والتطور التكنولوجي.□□□□□□□3- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد

□□□□□□3- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد في تحديد السعر التنافسي الذي

□□□□□3- إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يساعد في تحديد السعر التنافسي الذي

4- ان تطبيق كل مـــن مـــدخل التكلفـــة المـــستهدفة يحقق للشركة هامش الربح المستهدف.

واسلوب سلـــسلة القيمـــة يتـــيح تحقيـــق رغبـــات المـــستهلك باســـتبعاد العمليـــات التـــي لا تـــضيف قيمـــة

للمنتج. 5- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يـــساعد علـــى
تحديد التكلفة المستقبلية للتكاليف. 6- ان تطبيق كل من مدخل التكلفـــة المـــستهدفة وسلـــسة
القيمة يساعد إدارة الشركة على تلبية رغبات العملاء من خـــلال تـــصميم المنـــتج. 7- ان

تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يساعد من خلال تصميم المنتج علـــى معالجـــة المـــشاكل

الاحقة.□□□□□□□8- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الـــى تحـــسين جودة المنتج وتطويرة من خلال اختيار التصميم الافضل للمنتج أثناء مرحلة التـــصميم.□□□□□□□9-

ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة يؤدي الى تشكيل فريق عمـــل متخـــصص مـــن ذوى

العلاقة للوصول الى التصميم الافضل للمنتج.10- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى تحقيق أفضل تناسب بين الجودة والسعر. ***المجال*** الخامس: الصعوبات الفنية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في شركتكم:

الفقرة موافق جداً **موافق** موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- عدم

موافق جداً **موافق** موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- عدم وجود معرفة

موافق **موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- عدم وجود معرفة كافية لدى**

موافق بدرجة متوسطة غير موفق غير موافق جداً 1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة

غير موفق غير موافق جداً 1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة

غير موافق جداً 1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه

1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة

1- عدم وجود معرفة كافية لدى إدارة الشركة عن كيفية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة. 2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة 2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة

2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة

2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة

2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة. 3-

2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة. 3-

3- هناك 2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة.

2- الكلفة العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة. 3- هناك

3- هناك حذر من التحول الى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف عن

3- هناك حذر من التحول الى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف عن

3- هناك حذر من التحول الى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة في إدارة التكاليف عن

الأساليب التقليدية. □□□□□□□□ 4- الوقت والجهد الكبير الذي يحتاجة تطبيق مدخل التكلفـــة المـــستهدفه واسلوب سلسلة القيمة.□□□□□□□□ 5- عدم وجود منافسة شديدة يخفض الحاجة الى تطبيق مدخل التكلفـــة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة.□□□□□□□□ 6- عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة عـــن تكلفـــة المنتجات في ادارة التكاليف يعيق استخدام مدخل التكلفة المستهدفه واسلوب سلسلة القيمة.□□□□□□□□ 7-

الصعوبة في تحديد التقنيات المتطورة التي يمكن ان تستخدم في العمليات الانتاجية لاحقاً والتي تعيق تطبيق مدخل

التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة.8- صعوبة التعرف على المنافسين الجـــدد يـــضعف الحاجة الى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة.9- عـــدم وجـــود اشـــخاص مؤهلين قادرين على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة.10- إن تخفـــيض

التكاليف نتيجة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة قد يلغي بعض الوظائف مما يستدعي مقاومـــة

التطبيق من قبل العاملين. 11- عدم توفر التدريب الكافي للعاملين على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة. 12- الارتفاع في الاسعار بشكل مستمر يجعل من الصعوبة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة.

المجال السادس: أثر العلاقة بين مدخل التكلفة المستهدفة ونظام سلسلة القيمة على مستويات الاداء في شركتكم:

الفقرة□موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- ان تطبيق

موافق جداً□**موافق**□موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- ان تطبيق كل من

موافق□**موافق بدرجة متوسطة □غير موفق □غير موافق جداً □ □1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة**

موافق بدرجة متوسطة□غير موفق□غير موافق جداً□□1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة

غير موفق□غير موافق جداً□□1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة ينتج عنه

غير موافق جداً□□1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة ينتج عنه كفاءة أداء

1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة ينتج عنه كفاءة أداء □

1- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة ينتج عنه كفاءة أداء

افضل.□□□□□□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة

□□□□□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

□□□□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

□□□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

□□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

□□2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي □

2- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة صافي

الربح.□□□□□□□3- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة تؤدي الى زيادة

□□□□□□3- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة تؤدي الى زيادة قيمة

□□□□□3- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة تؤدي الى زيادة قيمة

□□□□3- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة تؤدي الى زيادة قيمة

□□□3- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة تؤدي الى زيادة قيمة

المبيعات. 4- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يـؤدي الـى زيادة عدد العملاء. 5- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلـسلة القيمـة يؤدي الى دعم نشاط البيع والتسويق وبالتالي زيادة الحصة السوقية للشركة. 6- ان تطبيـق

كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يقود الى دخول المنتج اسواق جديدة باستخدام تكنولوجيـــا

أكثر تطوراً.7- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى زيادة ولاء ورضا العملاء من خلال رفع جودة المنتج.8- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة يؤدي الى دعم القدرة التنافسية للشركة.9- ان تطبيق كل

من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة من خلال تحقيق التناسب بين السعر والجودة يؤدي الى رضـــا

العملاء وزيادة ولائهم. 10- ان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة واسلوب سلسلة القيمة باستخدام مقاييس الأداء لمراحل النشاط المتعددة يساعد على توفير الرقابة.

ملحق رقم(2)

أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الصناعية التجارية الزراعية / الانتاج المتصدرة للأعمال والمشاريع الصناعات الكيماوية

العالمية للصناعات الصناعات الكيماوية الاردنية المتصدرة للأعمال والمشاريع

المتصدرة للأعمال والمشاريع الصناعات الكيماوية الاردنية العالمية للصناعات

الصناعات والكبريت العالمية للصناعات الكيماوية الصناعات الكيماوية الاردنية

الصناعات الكيماوية الاردنية العالمية للصناعات الكيماوية الصناعات والكبريت الأردنية /

السلفوكيماويات الصناعات والكبريت الأردنية / جيمكو العالمية للصناعات الكيماوية
الأردنية الوطنية لصناعة الكلورين القدس للصناعات الخرسانية الموارد الصناعية

الأردنية العربية للصناعات الكهربائية المتكاملة للمشاريع المتعددة العربية لصناعة

المبيدات والأدوية البيطرية الصناعات البتروكيماوية الوسيطة الوطنية لصناعة الكوابل

والأسلاك الكهربائية الكابلات الأردنية الحديثة الوطنية للصناعات الهندسية

المتعددة/ناميكو مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية والالكترونية والثقيلة مصانع

الكابلات المتحدة الاردنية لصناعة الأنابيب الجنوب لصناعة الفلاتر الأردنية

للصناعات الخشبية / جوايكو الصناعات الهندسية العربية الباطون الجاهز والتوريدات

الانشائية رم علاء الدين للصناعات الهندسية العربية لصناعة المواسير المعدنية العامة

لصناعة وتسويق الخرسانة الخفيفة باطون لصناعة الطوب والبلاط المتداخل الأردنية

لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها الآلبان الأردنية الاستثمارات العامة القرية

للصناعات الغذائية والزيوت النباتية العالمية الحديثة للزيوت النباتية الوطنية

للدواجن المصانع العربية الدولية للأغذية والاستثمار دار الغذاء أمانة للاستثمارات الزراعية والصناعية مصانع الزيوت النباتية اللأردنية الوطنية الأولى لصناعة وتكرير الزيوت النباتية عافية العالمية – الأردن مصانع الخزف الأردنية الدولية للصناعات الخزفية العامة للتعدين العربية لصناعة الالمنيوم/ارال مناجم الفوسفات الاردنية مصانع الاسمنت الأردنية البوتاس العربية الأردنية لصناعات الصوف الصخري حديد الأردن الوطنية لصناعات الالمنيوم الدولية لصناعات السيليكا الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي المتحدة لصناعة الحديد والصلب العربية للمشاريع الاستثمارية مصانع الورق والكرتون الأردنية اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي